

HELSINGIN KAUPPAKORKEAKOULU
Laskentatoimen ja rahoituksen laitos



YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUSTA KOSKEVAT OHJEISTOT JA
VARMENNUKSEN TILA SUOMESSA

HELSINGIN
KAUPPAKORKEAKOULUN
KIRJASTO

10049

Laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Suvi Kava
Kevät 2006

Laskentatoimen ja rahoituksen laitoksen laitosneuvoston kokouksessa 11 / 4 2006 hyväksytty

arvosanalla erinomainen, 80 pistettä

KTT Veijo Röstama ja KTT Juha Kinnunen

YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUSTA KOSKEVAT OHJEISTOT JA VARMENNUKSEN TILA SUOMESSA

Tutkimuksen tavoitteet

Tutkimustehtävänä on selvittää, millaisia yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevat ohjeistot ovat ja mikä on yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen tila Suomessa. Tavoitteeseen pyritään tutkimalla miksi yhteiskuntavastuuraportteja varmennetaan, millaisia varmennusta koskevat ohjeistot ovat ja miten varmennuksen tuloksista raportoidaan. Haastatteluilla kerätään tietoa siitä, mikä on yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tila, mitä ohjeistoja varmentajat tuntevat ja käyttävät sekä miten varmennustoiminnan odotetaan kehittyvän jatkossa ja vaikuttavan KHT-tarkastajien työnkuvaan. Aihetta tarkastellaan tilintarkastusyhteisöiden näkökulmasta. Tutkimusmetodeina ovat teemahaastattelu ja sisällönanalyysi.

Lähdeaineisto

Tutkielman lähdeaineistona käytettiin kirjallisuutta, alan tieteellisten julkaisujen artikkeleita, varmennusta koskevia ohjeistoja sekä yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen asiantuntijoiden haastatteluja.

Aineiston käsittely

Tutkielman alkuosa (luvut 2-4) on deskriptiivinen kirjallisuuskatsaus. Empiirisessä osassa (luku 5) haastatteluilla kerättyä aineistoa käsitellään sisällönanalyysin menetelmin luokittelemalla sitä alaluokkiin ja pääluokkiin sekä muodostamalla kokoavia käsitteitä vastaukseksi tutkimustehtävään.

Tulokset

Ulkopuolinen varmennus parantaa yhteiskuntavastuuraporttien luotettavuutta. Varmennusta koskevat ohjeistot antavat hyvän yleiskäsityksen varmennustoimeksiantojen suorittamisesta, mutta niillä ei ole virallista, yleisesti hyväksyttyä asemaa. Varmennuksen tuloksista raportoidaan varmennuslausunnossa ja yrityksen johdolle erillisissä kehittämisraporteissa. Haastateltavat asiantuntijat tietävät, mitä ohjeistusta varmennukseen on, mutta eivät tunne ohjeistojen sisältöä yksityiskohtaisesti. Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminta on kehityksensä alkuvaiheessa. Varmennustoimeksiantojen määrän odotetaan kasvavan ja samalla alaa koskevan sääntelyn lisääntyvän, mikä on merkittävää KHT-tarkastajien kannalta: heiltä edellytetään uusien asioiden omaksumista ja keskeisten yritysten toimintaan liittyvien yhteiskuntavastuukysymysten ymmärtämistä.

Avainsanat

yhteiskuntavastuu, yhteiskuntavastuuraportti, varmennus, varmennuslausunto, KHT-tarkastaja, teemahaastattelu, sisällönanalyysi

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO.....	1
1.1 TAUSTAA JA TUTKIELMAN LÄHTÖKOHTA.....	1
1.2 TUTKIMUSTEHTÄVÄN MÄÄRITTELY	2
1.3 Aiempi tutkimus ja lähteet.....	3
1.4 Tutkielman rakenne	4
1.5 Tutkimustulokset	4
2 YHTEISKUNTAVASTUU, RAPORTOINTI JA VARMENNUS	5
2.1 MITÄ ON YHTEISKUNTAVASTUU?.....	5
2.2 MIKSI JA MITEN YHTEISKUNTAVASTUUSTA RAPORTOIDAAN?	9
2.3 MITÄ VARMENNUS ON JA MIKSI RAPORTTEJA VARMENNETAAN?	14
3 VARMENNUSTA KOSKEVAT OHJEISTOT	19
3.1 VARMENNUSTOIMEKSIANTOJA KOSKEVAT YLEISPERIAATTEET: ISAE 3000	19
3.2 GRI:N VERIFIOINTITYÖRYHMÄN RAPORTTI.....	24
3.3 FEEN KESKUSTELUALOITE YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUKSESTA.....	28
3.4 AA1000 -STANDARDIN MUKAINEN VARMENNUSPROSESSI.....	35
3.5 OHJEISTOJEN PAINOTUKSET, EROT JA YHTÄLÄISYYDET	39
4 VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMINEN	42
4.1 ISAE 3000 -STANDARDIN OHJEET VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMISEEN.....	42
4.2 GRI:N VERIFIOINTITYÖRYHMÄN OHJEET VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMISEEN	44
4.3 FEEN KESKUSTELUALOITTEEN OHJEET VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMISEEN.....	45
4.4 AA1000 ASSURANCE STANDARDIN OHJEET VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMISEEN	47
4.5 VARMENNUSLAUSUNTOJEN RAKENNE	48
5 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUKSEN TILA SUOMESSA	50
5.1 TEEMAAHAASTATTELU JA SISÄLLÖNANALYYSI TUTKIMUSMENETELMINÄ	50
5.2 TUTKIMUKSEN KULKU JA TAUSTATIEDOT HAASTATELLUISTA ASiantuntijoista	54
5.3 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUS SUOMESSA	56
5.3.1 Varmennustoimeksiantojen tilanne tällä hetkellä.....	56
5.3.2 Varmennustoiminnan nykytilaan johtaneet syyt	59
5.3.3 Varmennuksen hyödyt raportoivalle organisaatiolle	62
5.4 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUSTA KOSKEVAT OHJEISTOT	66
5.4.1 Varmennusta koskevien ohjeistojen tunnettuus	66
5.4.2 Ohjeistojen heikkoudet ja vahvuudet.....	67
5.5 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUKSEN KEHITYS TULEVAISUUDESSA	71
5.5.1 Varmennustoiminnan kehitys.....	71
5.5.2 Varmennuskäytäntöjen tärkeimmät kehityskohteet.....	74
5.5.3 Varmennustoiminnan kehityksen vaikutukset KHT-tarkastajan työnkuvaan.....	77
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUKSEN ARVIOINTI.....	79
6.1 AINEISTON TULKINTA JA JOHTOPÄÄTÖKSET	79
6.2 TUTKIELMAN ONNISTUMISEN ARVIOINTI.....	82
6.3 MAHDOLLISIA JATKOTUTKIMUSAIHEITA	85
7 YHTEENVETO	86

LÄHTEET

LIIITTEET

1 JOHDANTO

1.1 Taustaa ja tutkielman lähtökohta

Yritystoiminta on kohdannut uusia haasteita muun muassa ympäristökatastrofien, maailmantalouden globalisaation, kansalaisjärjestöjen liikehännän ja erilaisten kirjanpitoskandaalien vuoksi. Monet yritykset ovat alkaneet pohtia toimintansa suhdetta ympäröivään yhteiskuntaan. Eräs vastaus toiminnan oikeuttamiseen ja perusteluun on ollut yhteiskuntavastuusta raportointinen, joka Wallagen (2000, 55) mukaan on jopa siirtymistä uuteen paradigmaan¹ laskentatoimen tieteenalalla. Yritykset alkoivat vastata sidosryhmien tiedontarpeeseen 1980–1990 lukujen vaihteessa ympäristöraporteilla, joista on 2000-luvulle tultaessa kehittynyt myös sosiaalisen ja taloudellisen vastuun kysymykset kattavia yhteiskuntavastuuraportteja. Tätä suhteellisen uutta yrityksen ulkoisen raportoinnin kanavaa ei vielä säädellä lainsäädännöllä tai millään muilla virallisilla ohjeistoilla. Suomessa kirjanpitolaki edellyttää ympäristö- ja sosiaalisten vastuukysymysten raportointia toimintakertomuksessa, ja hyvän kirjanpitotavan noudattaminen edellyttää Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaista ympäristöasioiden raportointia lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin yhteydessä, ei siis erillisenä raporttina.

Kansainvälistymisen myötä tarve vertailla yritysten tuottamaa tietoa on kasvanut. Informaation oikeellisuuden ja luotettavuuden kyseenalaistuessa sääntelyä yleensä kiristetään ja toisaalta tietoja aletaan tarkastaa. Tilintarkastajien rooliksi on tullut myös yhteiskuntavastuutiedon varmentaminen.² Siirtyminen perinteisten tilinpäätösten tarkastamisesta muiden tehtävien pariin saattaa jopa olla elinehto tilintarkastajien ammattikunnalle, jos aiemmat raportointimuodot menettävät merkitystään (Wallage 2000, 53). Julkisesti noteerattuihin, suuriin yrityksiin kohdistuvat laajemmat tiedonantovelvoitteet esimerkiksi pörssin taholta. Voidaan olettaa, että tällaisilla yrityksillä on enemmän paineita huolellisesti laaditun yhteiskuntavastuuraportin julkaisemiseen, ja raportille halutaan myös hakea ulkopuolinen varmennus. Varmennustoimintaan ei liity

¹ Paradigmalla tarkoitetaan tässä Thomas Kühnin tieteenfilosofiaan perustuen vakiintuneita toimintatapoja tieteessä. Kühnistä ja tieteen paradigmoista lisää esim. Kiikeri & Ylikoski 2004.

² Tässä tutkielmassa käytetään Niskalan ja Tarnan tapaan englanninkielisen assurance -sanon käännöksenä sanaa varmennus. Verifiointi yhdistetään usein yksittäisen tiedon mittaustarkkuuden varmistamiseen, ja sana auditointi on vakiintunut käytettäväksi ympäristöjärjestelmien yhteydessä. (Niskala & Tarna 2003, 191)

vielä virallista sääntelyä, koska raportointikäytännötkään eivät toistaiseksi ole täysin vakiintuneita. Käsillä olevan tutkielman lähtökohtana on astua tilintarkastuksen näkökulmasta melko uudelle tutkimusalueelle: yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen.

1.2 Tutkimustehtävän määrittely

Tämän pro gradu -työn tutkimustehtävänä on selvittää, millaisia yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevat ohjeistot ovat ja mikä on varmennustoiminnan tila Suomessa. Tavoitteeseen pyritään seuraavien kysymysten avulla: miksi yhteiskuntavastuuraportteja varmennetaan, millaisia varmennusta koskevat ohjeistot ovat ja miten varmennuksen tuloksista raportoidaan. Puolistrukturoiduilla teemahaastatteluilla kerätään tietoa siitä, mikä on yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan nykytila, mitä ohjeistoja varmentajat tuntevat ja käyttävät, mitä etuja ja ongelmia niihin liittyy, sekä miten varmennustoiminnan odotetaan kehittyvän jatkossa ja vaikuttavan KHT-tarkastajien työnkuvaan. Tutkimusmetodeina ovat teemahaastattelu ja sisällönanalyysi, jotka kuuluvat laadulliseen tutkimukseen.

Tutkielman teoriaosa on deskriptiivinen kirjallisuuskatsaus (luvut 2–4). Varmennusta koskevista ohjeistoista tarkasteluun on valittu ne, jotka ovat keskeisimpiä tilintarkastusyhteisö KPMG:n ja Amsterdamin yliopiston tekemän tutkimuksen *International Survey of Corporate Responsibility Reporting*³ (KPMG 2005, 46) sekä Niskalan ja Tarnan (2003, 193–194) teoksen *Yhteiskuntavastuun raportointi* mukaan. Ohjeistot ovat International Federation of Accountants -järjestön (IFAC) International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, Global Reporting Initiativen (GRI) verifiointityöryhmän⁴ raportti, tilintarkastusalan eurooppalaisen kattojärjestön Fédération des Experts Comptables Européensin eli FEEn keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta ja AccountAbility -organisaation AA1000 Assurance Standard. Kaikki muu mahdollinen ohjeistus on rajattu tämän tutkielman ulkopuolelle.

³ Vakuutus tutkimuksen puolueettomuudesta ja erillisyydestä KPMG-ketjun varsinaisiin tarkastuksia tekeviin jäsenyrityksiin nähden on tutkimuksen lopussa, mutta selvitykseen on silti suhtauduttava asianmukaisella kriittisyydellä.

⁴ Raportin nimeksi on vakiintunut verifiointityöryhmän raportti varmennus-käsitteen pääasiallisesta käytöstä huolimatta, vrt. esim. Niskala & Tarna 2003, 193.

Empiirinen osa (luku 5) koostuu kahdeksasta yhteiskuntavastuun asiantuntijoiden ja Suomessa toimivien Big Four⁵-yritysten työntekijöiden haastatteluista, eli niin kutsutusta eliittihaastatteluista. Aihetta tarkastellaan tilintarkastusyhteisöiden näkökulmasta. Tutkimus koskee pääasiassa vain KHT-tilintarkastajia⁶ ja Big Four -yrityksissä työskenteleviä muita asiantuntijoita. Tutkielma on luonteeltaan kenttää kartoittava perustutkimus.

1.3 Aiempi tutkimus ja lähteet

Yhteiskuntavastuu on ollut aktiivinen puheenaihe 2000-luvun alkupuolella, ja aiheesta on kirjoitettu myös viime aikoina runsaasti tutkimuksia ja artikkeleita. Esimerkiksi tammikuussa 2005 The Economist -lehti käsitteli laajasti yhteiskuntavastuuta kriittiseltä kannalta, eli kyseenalaistaen vastuullisuuden hyötyjä ja merkitystä. Toistaiseksi aihetta ei ole juuri lähestytty tilintarkastuksen näkökulmasta, koska yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen liittyy lähinnä viimeisen viiden vuoden aikana tapahtuneeseen kehitykseen. Kirjallisuutta on runsaasti saatavilla erikseen sekä yhteiskuntavastuusta että tilintarkastuksesta, mutta vain muutamat teokset ja artikkelit koskevat suoraan valittua tutkimusaihetta. Aiheesta ei tiettävästi vielä ole ainakaan suomalaista väitöskirjatutkimusta. Koska tarkoituksena on kartoittaa yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta Suomessa, lähteenä on käytetty soveltuvien osin suomenkielistä kirjallisuutta ja Suomessa käytäntöön vakiintunutta sanastoa. Ulkomaista, varsin laajaa yhteiskuntavastuuta käsittelevää kirjallisuutta on käytetty erityisesti käsitteenmäärittelyn tukena.

Wallage (2000) on tutkinut varmennusta tilintarkastajien näkökulmasta nostamalla artikkelissaan esiin varmennustoimeksiantojen ongelmakohtia. Ball, Owen ja Gray (2000) ovat tutkineet varmentajan roolia ympäristöraporttien varmentamisessa. O'Dwyer ja Owen (2005) tutkivat puolestaan varmennuslausuntoja vertailemalla niissä esitettyjä asioita. AccountAbility -organisaatio on julkaissut tutkimuksen *The State of Sustainability Assurance* (2003b), jossa kuvaillaan varmennuskäytäntöjä ja alan kehitystä. Samoin FEE on tutkinut varmennustoiminnan tilaa omasta näkökulmastaan vuonna 2004 julkaisussaan *Call for Action: Assurance for Sustainability*. Helsingin kauppakorkeakoulussa

⁵ Big Four -yrityksillä tarkoitetaan neljää maailman suurinta tilintarkastusyhteisöä, jotka ovat Deloitte, Ernst & Young, KPMG ja PricewaterhouseCoopers (PWC).

⁶ Tilintarkastajalla tarkoitetaan tutkielmassa aina KHT-tarkastajaa eli Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa. HTM-tarkastajat eli kauppakamarin hyväksymät tilintarkastajat jäävät kokonaan tämän tutkimuksen ulkopuolelle.

yhteiskuntavastuuta on käsitelty useassa pro gradu -tutkielmassa. Laskentatoimen laitosella Laakso (2002) on tutkinut ympäristöraportointia suomalaisissa pörssiyrityksissä ja Järvenpään (2003) työ käsitteli eurooppalaisten yritysten ominaispiirteitä yhteiskuntavastuun selittäjänä. Alenius (2006) on tutkinut erityisesti yhteiskuntavastuuraportoinnin ja jonkin verran myös varmennuksen tilaa yritysten näkökulmasta käsin. Samantyyppistä tutkimusmetodia kuin tässä tutkielmassa on käyttänyt esimerkiksi Virtanen (2002) Jyväskylän yliopistossa laskentatoimen alaan kuuluvassa väitöskirjassaan.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakaantuu johdannon lisäksi viiteen lukuun sekä yhteenvetoon. Toisessa luvussa selvitetään yhteiskuntavastuun ja varmennuksen käsitteitä. Käsitteiden määrittely on tarpeen erityisesti yhteiskuntavastuun kohdalla, sillä termin sisältö ei ole vielä täysin vakiintunut. Kolmannessa luvussa käsitellään varmennusta koskevia ohjeistoja ja koostaan yhteen niiden painotuksia, eroja ja yhtäläisyyksiä. Neljännessä luvussa kuvataan keskeisimpien varmennusta koskevien ohjeistojen neuvoja varmennuksen tuloksista raportointiin ja tarkastellaan varmennuslausunnon rakennetta. Viidennessä luvussa puretaan haastatteluilla kerätty materiaali ja analysoidaan sekä luokitellaan sitä sisällönanalyysin keinoin. Kuudennessa luvussa esitellään aineiston pohjalta tehtävät johtopäätökset ja arvioidaan tutkimuksen onnistumista. Lopuksi esitetään yhteenveto koko tutkielmasta.

1.5 Tutkimustulokset

Yhteiskuntavastuuraportteille halutaan hankkia ulkopuolinen varmennus tiedon luotettavuuden parantamiseksi. Varmennusta koskevat ohjeistot antavat hyvän yleiskäsityksen varmennustoimeksiantojen suorittamisesta, mutta niillä ei ole virallista, yleisesti hyväksyttyä asemaa. Varmennuksen tuloksista raportoidaan varmennuslausunnossa ja yrityksen johdolle erillisissä kehittämisraporteissa. Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminta on Suomessa kehityksensä alkuvaiheessa, koska yhteiskuntavastuutiedon tuottaminenkin on vielä vapaaehtoista. Varmenijat tietävät, mitä ohjeistusta varmennukseen on, mutta eivät tunne ohjeistojen sisältöä kovin tarkasti. Varmennustoimeksiantojen määrän odotetaan kasvavan ja samalla alaa koskevan säänte-

lyn lisääntyvän, mikä on merkittävää KHT-tarkastajien kannalta: heiltä edellytetään uusien asioiden omaksumista ja keskeisten yhteiskuntavastuukysymysten ymmärtämistä.

2 YHTEISKUNTAVASTUU, RAPORTOINTI JA VARMENNUS

2.1 Mitä on yhteiskuntavastuu?

Yritysten yhteiskuntavastuu ja sitä koskevat talouseettiset kysymykset ovat olleet vaihtelevasti esillä vuosisatojen ajan. Käsitteellä on pitkä historia, vaikka suurin osa keskustelusta ja kirjoituksista sijoittuu Yhdysvaltoihin, 1900-luvulle ja erityisesti viimeisen 50 vuoden ajalle. Yhteiskuntavastuu -käsitteen isäksi voidaan Carrollin (1999) mukaan nimittää Howard B. Bowenia, joka julkaisi vuonna 1953 teoksensa *Social Responsibilities of the Businessman*. Kirja aloitti uuden aikakauden yhteiskuntavastuukirjallisuudessa. Carrollin tulkinnan mukaan Bowenin lähtökohtana oli, että suurimmat yritykset ovat voimakkaita vallan ja päätöksenteon keskuksia, ja niiden toimet vaikuttavat laajasti ihmisten elämään. Siksi liikemiesten tulisi pohtia vastuutaan yhteiskuntaa kohtaan. (Carroll 1999, 269–270)

Yhteiskuntavastuun tarkempi määrittely tuli ajankohtaiseksi 1960-luvulla, ja alan kirjallisuutta alkoi tulla lisää. Carrollin mukaan Keith Davis yhdisti yhteiskuntavastuun valtaan liike-elämässä. Vastuullisuuden rautaisen lain mukaan liikemiesten yhteiskunnallisen vastuun tuli olla verrannollinen heidän yhteiskunnallisen valtansa kanssa. 1970-luvulla yhteiskuntavastuuseen yhdistettiin jo näkemyksiä pidemmän aikavälin voiton maksimoinnista. (Carroll 1999, 270–271, 274).

Nobel-palkittu taloustieteilijä Milton Friedman julisti vuonna 1970 New York Times Magazinessa, että yrityksen ainoa yhteiskunnallinen vastuu on kasvattaa taloudellista voittoa (Friedman 1970). Kirjoituksessaan hän viittaa vuonna 1962 julkaistun teoksensa *Capitalism and Freedom*, jossa jo tulee esille sama kriittinen näkemys muuta vastuuta kuin osakkeenomistajien etujen vaalimista kohtaan (Friedman 1962, 133). Friedmanin mukaan yrityksen vastuullinen toiminta olisi sen varojen väärinkäyttöä, pii-loverotusta. Omistajille se olisi kuluerä, joka estää parhaan mahdollisen tuoton saamista sijoitukselle. Yritysten yleishyödyllinen toiminta vyörytettäisiin myös osittain asiakkai-

den maksettavaksi tuotteen tai palvelun hinnassa, jolloin myös asiakkaat kärsisivät. Vastuullinen toiminta olisi siis Friedmanin mukaan epäolennaista yrityksen perustehtävään nähden. Sillä on vain yksi yhteiskunnallinen vastuu: käyttää resursseja ja keskittyä vain siihen toimintaan, joka tähtää taloudellisen voiton kasvattamiseen edellyttäen, että se toimii yhteiskunnan pelisääntöjen puitteissa, eli osallistuu avoimeen ja vapaaseen kilpailuun ilman petosta tai vilppiä. (Friedman 1970, SM17)

Talvion ja Välimaan (2004, 27) mukaan yrityksen ensisijaiseksi tarkoitukseksi ei riitä voiton maksimoiminen yhteiskunnan pelisääntöjä noudattaen. Friedmanin mainitsema pelisääntö olisi tarpeen määritellä huomattavasti tarkemmin. Lakien noudattaminen on hyvä lähtökohta, mutta se ei ole yksinään riittävä, sillä käsitykset siitä, mikä on hyväksyttävää ja mikä ei, vaihtelevat. Uudet asiat ja ilmiöt asettavat haasteita lakien pysymiselle ajan tasalla, ja käytännössä ihmisten oikeustaju ja odotukset kulkevat lain-säädännön edellä. (Talvio & Välimaa 2004, 27, 29–30)

Friedmanin kriittiset näkemykset herättävät myös kysymyksen voitontavoittelun keinoista. Voittoa voi saavuttaa myös sellaisilla tavoilla, jotka pitkään jatkuessaan kyseenalaistavat koko yrityksen toimintamahdollisuudet sitä ympäröivässä yhteiskunnassa. Yritysten on ehdottomasti toimittava voitollisesti, muuten toiminta ei voi jatkua ja kehittyä. Friedman ei kuitenkaan tehnyt selkoa siitä, millä ehdoilla voitollista liiketoimintaa harjoitetaan. (Talvio & Välimaa 2004, 28)

Yhteiskuntavastuuta ei tulisi ymmärtää Friedmanin tapaan epäolennaisena toimintana, hyväntekeväisyytenä tai piiloverotuksena, joka haittaa sekä omistajia että asiakkaita, vaan toimintana, joka tulee olemaan jatkossa välttämätöntä, jotta yrityksellä olisi mahdollisuus toimia vapaasti ja keskittyä tärkeimpiin tehtäviinsä: voiton maksimointiin ja sidosryhmien hyödyttämiseen. Talvion ja Välimaan (2000, 148–153) maalailemat yhteiskuntavastuullisella toiminnalla saavutettavat ja säilytettävät edut voidaan kääntää vastuuttomuuden seurauksiksi: maineen huonontuminen, rahoituksen saannin hankaloituminen, henkilöstön motivoinnin ja rekrytoinnin vaikeutuminen, asiakkaiden karkaaminen, sijoittajien kiinnostuksen väheneminen ja yrityksen arvon väheneminen. Vastuullisuudella yritys voi lunastaa oikeuden olemassaoloonsa, vastuuttomuus voi johtaa toimiluvan menettämiseen tai ainakin synnyttää tarpeen perustella toimintaa. (Talvio & Välimaa 2004, 149) Tätä taustaa vasten näyttäisi siltä, että kaikkien yritysten olisi hy-

vä kartoittaa omaa toimintaansa koskevat vastuukysymykset ja ottaa niistä huolehtimisen osaksi strategiaansa.

Yritykset mitata ja kehittää yhteiskuntavastuuta sekä kokeilla sen toimivuutta käytännössä alkoivat lisääntyä 1980-luvulla. Ajatus siitä, että vastuullisuus pitäisi kääntää liiketoimintamahdollisuuksiksi, tuli esiin Carrollin mukaan Peter Druckerin kirjoituksissa. Yhteiskuntavastuun mittaustapoihin ja teoreettiseen kehittämiseen alettiin kiinnittää huomiota erityisesti 1990-luvulla. Teemaa alettiin käsitellä esimerkiksi sidosryhmäteorian, yrityskansalaisuuden ja talousetiikan näkökulmista. Carrollin mukaan yhteiskuntavastuuajattelun täydentämiseksi tarvitaan vielä paljon empiiristä tutkimusta. Hän arvioi, että yhteiskuntavastuuasiat pysyvät vielä pitkään keskeisenä osana liike-elämän ajankohtaisia puheenaiheita, sillä ne liittyvät useisiin muihin teorioihin ja ovat asioita, joihin yrityksiltä odotetaan kannanottoja. (Carroll 1999, 284–286; 292)

Käsitteen *yrityksen yhteiskuntavastuu* sisällöksi on vakiintunut yrityksen toiminnan arvioiminen taloudellisesta, sosiaalisesta ja ekologisesta näkökulmasta. Tämä kolmijako pohjautuu John Elkingtonin teokseen *Cannibals with Forks* (1997), jossa hän esittää näkemyksen siitä, että yritysten julkaisemia taloudellisia tunnuslukuja olisi täydennettävä käsitteellä *triple bottom line*⁷. Elkingtonin tarjoamat kolme näkökulmaa yrityksen tuloksen tarkasteluun eivät ole uusia, mutta hän esitti ne ensimmäistä kertaa yhtenäisenä teoriana. Sillä tarkoitetaan kattavampaa ja moniulotteisempaa tunnuslukukokonaisuutta, jonka tavoitteena olisi kuvata laajemman taloudellisen hyvinvoinnin luomista, ympäristövaikutusten laadukasta hallintaa sekä sosiaalisen oikeudenmukaisuuden huomioimista (Elkington 1997, 74; 79; 84).

Elkington vertaa – teoksen nimen mukaisesti – yritysten vastuullista toimintaa yhteiskunnassa haarukoita käyttäviin kannibaaleihin⁸. Vastuullisuudella hän viittaa esimerkiksi luonnonsuojelun ja ihmisoikeuksien huomioimiseen yrityksen toiminnassa. (Elkington 1997, vii) Pohdinnassaan Elkington tulee Talvion ja Välimaan (2004, 40) mukaan myönteiseen lopputulokseen, mutta hän on viime aikoina ilmaissut huolestuneensa siitä, että kestävä kehityksen mukainen liiketoiminta yleistyy liian hitaasti.

⁷ *Triple bottom line* -käsitettä on vaikea kääntää suomeksi. Kolminkertainen tase ei vastaa sitä, mitä Elkington tarkoitti. Kuvaavampi, mutta silti kömpelö suomennos voisi olla esimerkiksi tulos kolmesta näkökulmasta.

⁸ Kannibaalilla tarkoitetaan saman lajin yksilöitä syövää ihmistä tai eläintä.

Talvio ja Välimaa määrittelevät yhteiskuntavastuun tavaksi, jolla yrityksiä johdetaan niihin kohdistettujen erilaisten odotusten viidakossa. Heidän mukaansa yhteiskuntavastuun lähtökohta on lainkuuliaisuudessa, mutta se ulottuu tätä pidemmälle. Yhteiskuntavastuu on myös laajempi kokonaisuus kuin yritysetiikka tai arvot. Talvio ja Välimaa pitävät keskeisenä käsitteenä sidosryhmiä: kyseessä on näiden erilaisten tahojen odotusten tunnistaminen ja huomioiminen yritysten toiminnassa. (Talvio & Välimaa 2003, 39) Käsite on selvästi määritelty teoksen otsikon *Yhteiskuntavastuu ja johtaminen* näkökulmasta.

Suomessa yrityksen yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan Elkingtonin tavoin useimmiten yrityksen ympäristö-, taloudellisen ja sosiaalisen vastuun muodostamaa kokonaisuutta (Niskala & Tarna 2003, 16). Käsitteistö ja sen käyttö on varsin kirjavaa erityisesti englanninkielisessä kirjallisuudessa, mutta myös suomen kielessä käytetään yhteiskuntavastuun lisäksi termejä yritysvastuu, vastuullinen yritystoiminta tai kestävä kehitys yrityksessä. Niskala ja Tarna (2003, 19) määrittelevät yhteiskuntavastuun vastuuksi yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivään yhteiskuntaan ja yrityksen sidosryhmiin. Tässä tutkielmassa käytetään laskentatoimen ja raportoinnin näkökulmaan sopivaa, Niskalan ja Tarnan tiivistä määritelmää yhteiskuntavastuusta.

Yritysten yhteiskuntavastuun osa-alueiden sisältö ja eri asioiden painoarvot kullakin osa-alueella vaihtelevat yritysakohtaisesti, koska niiden toiminnassa lähtökohdat ja toimintaympäristöt ovat erilaisia. Yhteiskuntavastuuta voidaan tarkastella myös eri tasoilla: siihen vaikuttavat seikat voivat johtua joko välillisesti tai välittömästi yrityksen toiminnasta, tai ne voivat olla maailmanlaajuisia tai paikallisia. Yhteiskuntavastuuseen vaikuttavia asioita voidaan tarkastella myös yhden yrityksen tai koko kansantalouden näkökulmasta. (Niskala & Tarna 2003, 20–21)

Niskala ja Tarna kuvaavat yrityksen yhteiskuntavastuuseen vaikuttavia lähtökohtia yrityksen sisäisten ja ulkoisten tekijöiden kautta. Sisäisiä eli yritysakohtaisia tekijöitä ovat yrityksen toiminta-ajatus tai toimiala sekä arvoketju, yrityksen koko, kansainvälisyys, yrityksen toimintaa ohjaavat arvot, periaatteet ja tavoitteet sekä yrityksen sidosryhmien odotukset. Ulkoisia eli yritystoimintaan yleisesti vaikuttavia tekijöitä ovat kansallinen lainsäädäntö, kansainvälinen lainsäädäntö ja sopimukset, kansainvälisten tai mielipidevaikuttajina toimivien sidosryhmien odotukset, vapaaehtoisuuteen perustuvat ohjeistot ja standardit sekä edelläkävijäyritysten esimerkit. (Niskala & Tarna 2003, 21–24)

Yhteiskuntavastuu -käsite on edelleen vakiintumaton, ja sen tarkka sisältö vaihtelee asiayhteydestä toiseen. Tämä vaikuttaa siihen, mitä asioita yritykset pitävät oman yhteiskuntavastuunsa osatekijöinä, ja millaisia raportteja ne laativat. Raporttien epäyhtenäisyys ja erilaiset painotukset vaikuttavat edelleen siihen, voidaanko raportin tietoja varmentaa ja millaisia rajoituksia tai ehtoja varmennukseen sisältyy.

2.2 Miksi ja miten yhteiskuntavastuusta raportoidaan?

Vastuullisen yritystoiminnan korostaminen on lisännyt paineita yritysten toiminnan avoimuudelle. Ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raportointi on viime vuosina kasvanut tasaisesti, mutta se on edelleen varsin uusi ilmiö. Ensimmäiset ympäristöraportit julkaistiin 1980-luvun lopulla. Aiemmin aloitettu ympäristövastuun raportointi on lähivuosien aikana saatettu laajentaa koskemaan myös taloudellisen ja sosiaalisen vastuun alueita. Usein raportissa on pääpaino edelleen ympäristöasioilla, mutta yhä useammin raportit ovat laajoja, kaikki kolme yhteiskuntavastuun keskeistä osa-aluetta kattavia. Aktiivisimmin raportoivat raskaan teollisuuden toimialat, mutta myös muut toimialat ovat lisänneet raportointiaan erityisesti sosiaalisten vastuukysymysten osalta. Suomalaisten yritysten raportointi on kehittynyt samaa tai jopa nopeampaa tahtia kuin kansainvälinen kehitys. (Niskala & Tarna 2003, 12–14)

Suomalaisten organisaatioiden laatimia ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportteja vertaillaan vuosittain⁹. Vuonna 1996 tehtyyn ensimmäiseen vertailuun osallistui 12 raporttia, vuonna 2004 ennätykselliset 61 erillisraporttia ja vuonna 2005 46 raporttia. Kilpailuun osallistuneiden raporttien määrä laski sääntömuutoksista johtuen, mutta tulokset osoittivat ympäristö- ja yhteiskunta-vastuuraportoinnin parantuneen edelleen. Arviointikriteerinä käytettiin raportoinnin tasoa, ei yrityksen toimintaa tai sen kehitystä. (Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailu 2005, 2; 4)

Yhteiskuntavastuuraportti on yritysten sidosryhmäviestinnän osa, joka tarjoaa käyttökelpoista tietoa päätöksenteon ja johtamisjärjestelmän tueksi. Raportoiminen yritystoiminnan laajemmista vaikutuksista yhteiskuntaan, joita perinteinen taloudellinen

⁹ Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailun järjestäjät ovat Taloudellinen Tiedotustoimisto, KHT-yhdistys ry, Kauppalehti, kauppa- ja teollisuusministeriö, Ympäristöjohtamisen yhdistys sekä ympäristöministeriö. (Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailu 2005, 2)

raportointi ei pysty riittävästi kuvaamaan, lisää yritysten avoimuutta sidosryhmien odotusten mukaisesti ja vähentää niiden maineriskiä. Nykyään yrityksen arvoon vaikuttavia tekijöitä pyritään mittaamaan ja raportoimaan aiempaa tarkemmin ja näin vastaamaan sidosryhmien ja yhteiskunnan tiedontarpeeseen. Yksi vastaus on yhteiskuntavastuura-porttien laatiminen, joissa huomioidaan myös yritystaloudellisesti kestävät arvot ja pitkän aikavälin menestys. (Niskala & Tarna 2003, 14–15)

Syy siihen, miksi yhteiskuntavastuusta raportoidaan, on lähtökohtaisesti tilivelvollisuuden täyttäminen. Mätäsahon ja Niskalan (1996, 296) mukaan laskentatoimen tehtäväksi on perinteisesti nähty päätöksentekoa avustavan informaation tuottaminen. Siinä on korostunut laskentatoimen tekninen puoli, kvantitatiivisen tiedon tuottaminen. Sitä täydentää tilivelvollisuuden näkökulma, jolla tarkoitetaan informaation tuottamista niille sidosryhmille, joilla on oikeus vaatia sitä esimerkiksi lakisääteisten oikeuksiensa tai sidosryhmäsuhteensa perusteella. Tilivelvollisuus edellyttää laskentatoimen raporteilta muutakin kuin kvantitatiivista tietoa: niiden tulee välittää informaatiota myös vastuusuhteesta, joka voidaan nähdä ympäristöraportoinnin perustana. Ympäristöraportointia voidaan näin ollen pitää vastuuraportointina sidosryhmille. (Mätäsaho & Niskala 1996, 297) Sama koskee myös yhteiskuntavastuuraportteja.

Jos yhteiskuntavastuun raportointi perustuu yrityksen tilivelvollisuuteen, herää kysymys, kenelle se on toiminnastaan vastuussa. Sidosryhmiksi määritellään laajan tulkinnan mukaan kaikki ne tahot, joiden toimintaan yritys vaikuttaa, tai jotka voivat vaikuttaa yrityksen toimintaan (Näin esimerkiksi Mätäsaho & Niskala 1996, 36; Niskala & Tarna 2003, 53; Talvio & Välimaa 2004, 49).¹⁰ Sidosryhmäsuhde voi perustua Talvion ja Välimaan (2004, 49) mukaan esimerkiksi omistajuuteen, sopimukseen, asiakassuhteeseen, lainsäädännön velvoitteisiin tai yleiseen kiinnostukseen yrityksen toimintaa kohtaan. Sidosryhmiä voivat näiden perusteella olla omistajat, sijoittajat, työntekijät, asiakkaat, alihankkijat, viranomaiset, lainsäätäjät, etujärjestöt, kansalaisjärjestöt ja media. Nämä lukuisat erilaiset toimijat muodostavat yrityksen toimintaympäristön, jossa yritys on vain yksi toimija muiden joukossa eikä sen keskipiste. Tätä näkemystä kutsutaan sidosryhmälähtöiseksi toimintamalliksi. (Talvio & Välimaa 2004, 49–51)

¹⁰ Sidosryhmäsuhteille on olemassa useita erilaisia määritelmiä, tämän lisäksi esimerkiksi panos/vastikesuhteeseen perustuva määritelmä.

Sidosryhmät antavat tukensa yrityksen toiminnalle, ja yritys voi selvitä pidemmällä aikavälillä vain, jos se pystyy tyydyttämään keskeisimpien sidosryhmiensä tarpeet (Niskala & Tarna 2003, 55). Tästä käytetään myös lyhyemmin nimitystä toimilupa eli *license to operate* (Talvio & Välimaa 2004, 51) tai legitimaation saavuttaminen (Mätäsaho & Niskala 1996, 298). Kun sidosryhmien tarpeet täyttyvät riittävälle tasolle asti, mihin ei tosin ole olemassa selkeästi määriteltyä raja-arvoa, yritys lunastaa sidosryhmiltään toimiluvan. Se on eräänlainen moraalinen, sosiaalinen ja taloudellinen lupa toimia sidosryhmien keskuudessa. (Talvio & Välimaa 2004, 51) Sidosryhmät eivät uhkaa yrityksen toiminnan jatkuvuutta silloin, kun sen arvot ovat yhteneväisiä yhteiskunnassa vallitsevien käyttäytymisnormien kanssa. Raportointiin voidaan sisällyttää myös poliittinen merkitys. Se voi olla keino yrityksen etua ajavien taloudellisten ja poliittisten järjestelyjen ylläpitämiseen ja laillistamiseen. (Mätäsaho & Niskala 1996, 298–299)

Ympäristöjärjestöt, kuten Greenpeace, kuuluvat yritysten sidosryhmiin, jotka voivat uhata toiminnan jatkuvuutta jollain osa-alueella esimerkiksi estämällä suojelualueina pitamiensä metsien hakkuita. Raportissa voi toisaalta perustella resurssien hankkimiseen käytettyjen alueiden valintaa ja keinojen oikeudenmukaisuutta, jolloin siihen sisältyy pyrkimys taloudellisten ja poliittisten järjestelyjen ylläpitoon. Yhteiskuntavastuuraportointi on siis pääasiassa tiedon tuottamista sijoittajien päätöksenteon tueksi ja vastaamista sidosryhmien tiedontarpeisiin. Yksityiskohtaisten ja laajojen raporttien laatiminen vaatii yrityksiltä paljon aikaa ja vaivaa. Toisaalta sidosryhmien vaikutusvaltaa ei saa aliarvioida: kuluttajien ostoboikottiin joutuminen tai sopimusten menettäminen tuotantoketjussa epäeettisten toimintatapojen vuoksi ei paranna yrityksen toimintamahdollisuuksia. Erityisesti yhteiskuntavastuuseen kriittisesti suhtautuvat tahot ovat herättäneet pohdintaa siitä, onko tästä toiminnasta mitään todellista hyötyä.

Hyödyt yhteiskuntavastuuraportin julkaisemisesta ovat yrityskohtaisia, ne vaihtelevat eri aikoina, ja niitä on vaikea määritellä etukäteen. Lisäksi niitä on mahdotonta arvioida tavallisesti käytetyillä investointi- ja kannattavuuslaskelmilla. Raporteista on hyötyä yrityksen johdon päätöksenteossa. Niitä varten on kartoitettu sidosryhmien tiedontarve, ja raportointiohjeistot asettavat omia vaatimuksiaan, jotka voivat toimia myös johdon tavoitteina, joita yrityksen tulisi saavuttaa säilyttääkseen uskottavuutensa. Johtamista ja yrityksen sisällä toimivien eri yksikköjen yhteistyötä hyödyttää raportteja varten tehtävä yhteiskuntavastuutietojen systemaattinen käsittely, tietojärjestelmien kehittäminen ja tietojen kokoaminen raportiksi. Yhteiskuntavastuuraportointi pitää yllä myös

vuorovaikutusta sidosryhmien kanssa. Sen avulla voidaan vastata kysymyksiin, rakentaa ja kehittää luottamusta sekä lisätä toiminnan avoimuutta kertomalla yhteiskuntavastuun painopisteistä ja yrityksen tulevaisuudensuunnitelmista. (Niskala & Tarna 2003, 81-82)

Yhteiskuntavastuun raportoinnista on merkittävää hyötyä yrityksen riskien hallinnassa. Toimintaketjua, sidosryhmäsuhteita, lainsäädäntöä, yrityskuvaa ja brandeja koskevia riskejä voidaan kartoittaa ja ennakoida yhteiskuntavastuuraportin tietojen perusteella. Se auttaa myös arvioimaan paremmin aineettoman pääoman, osaamisen, sosiaalisen vastuun ja ympäristövastuun vaikutusta yrityksen arvoon. Tämä etu korostuu erityisesti pörssi-yhtiöiden näkökulmasta: yhteiskuntavastuuraportointi voi vaikuttaa osakkeen arvon vaihteluihin, epävarmuuteen ja pääoman kustannukseen. Yhteiskuntavastuusta huolehtiminen liitetään usein menestyviin yrityksiin. Sijoittajalle kattava yhteiskuntavastuuraportti viestii siitä, että yrityksen riskit ovat pienempiä ja sijoitukseen liittyy vähemmän epävarmuutta. Oikea-aikainen, säännöllinen viestintä yhteiskuntavastuuasi- oista vähentää riskejä, lisää vakautta ja sijoittajien luottamusta. (Niskala & Tarna 2003, 83)

Yritysten pääsemistä mukaan vastuullisen sijoittamisen¹¹ pörssi-indekseihin, joita ovat esimerkiksi New Yorkin Dow Jones Sustainability- ja Lontoon Ftse4Good -indeksit, voidaan pitää myös yhteiskuntavastuuraportoinnista koituvana hyötynä. Vastuullinen sijoittaminen on jatkuvasti kasvussa, ja se osaltaan vaikuttaa yhteiskuntavastuuajattelun kehittymiseen. Eettisiä perusteita sijoituskohteiden valinnassa käyttävät esimerkiksi monet eläkerahastot.¹² Vastuullinen sijoitustoiminta on poikinnut myös yrityksiä, jotka analysoivat yrityksiä ja niiden vastuullisuutta. (Talvio & Välimaa 2004, 144; 146)

Yhteiskuntavastuun ja taloudellisen tuloksen välisestä yhteydestä ei ole varmaa tietoa, mutta sitä tutkitaan jatkuvasti yhä enemmän. Margolis ja Walsh ovat koonneet 95 tämän alan tutkimusta kirjaansa *People and Profits?*, ja arvioineet niitä. He totesivat, että tutkimuksissa on useita puutteita esimerkiksi metodien käytössä. Osassa tutkimuksista oli havaittu positiivista ja osassa negatiivista korrelaatiota yritysten taloudellisen tuloksen ja yhteiskuntavastuun välillä. (Margolis & Walsh 2001)

¹¹ Socially Responsible Investment, (SRI).

¹² Esimerkiksi Suomen evankelis-luterilaisen kirkon eläkerahasto, joka sijoitustoiminta nojautuu vuonna 1999 julkaistuihin kirkon sijoitustoiminnan eettisiin periaatteisiin (Kirkkohallitus 1999).

Ristiriitaiset tutkimustulokset vastuullisuuden ja taloudellisen menestyksen suhteesta kertovat muun muassa siitä, että yhteiskuntavastuuta on kuvattu epärelevantteilla mittareilla, kuten esimerkiksi hyväntekeväisyyteen lahjoitettujen varojen suuruudella. Toisaalta yrityksen taloudellisen tuloksen ja yhteiskuntavastuun välistä selkeää syyseuraussuhdetta voi olla mahdoton löytää liiketoiminnan moniulotteisuuden vuoksi: asiat vaikuttavat toisiinsa vaikutusverkostossa ilman selkeästi eristettävää kausaalisuhdetta. Tästä huolimatta useat tutkimukset viittaavat siihen, että yhteiskuntavastuusta voidaan kehittää vahva kilpailuetu. (Talvio & Välimaa 2004, 147–148; 150)

Yhteiskuntavastuuraportin suunnittelu ja raportoinnin toteuttaminen ovat yrityskohtaisia asioita. Raportointiohjeistot antavat suuntaviivoja tälle monivaiheiselle prosessille. Käytännön toteutus riippuu yrityksen toimintaympäristöstä, sitoutumisen asteista ja tavoitteista, valitusta lähestymistavasta sekä johtamis- ja raportointiprosesseista. Varsinaisen raportointiprosessin voidaan jakaa kuuteen eri vaiheeseen, joita ovat raportoinnin tavoitteiden määrittely, raportin suunnittelu, laadinta, jakelu sekä palautteen kerääminen ja analysointi. (Niskala & Tarna 2003, 83–84; 86)

Raportointiprosessia suunnitellessaan yritys joutuu vastaamaan myös siihen kysymykseen, kenen vastuulla raportointi on. (Niskala & Tarna 2003, 86) Raporteissa ja varmennuslausunnoissa (esimerkiksi Kesko 2005, 73; M-real 2005, 50) käytetään epämääräisiä ilmaisuja: raportti on yrityksen johdon vastuulla tarkemmin erittelemättä, ketä tällä tarkoitetaan. Raportin konkreettista työstämistä ja tiedonkeruuta on luonnollisesti tapahduttava organisaation kaikilla tasoilla, mutta päätökset raportoinnin aloittamisesta tehtäneen esimerkiksi yrityksen hallituksessa.

Raportilla on useita käyttäjäryhmiä, joista Niskala ja Tarna (2003, 87) nostavat keskeisimmiksi omistajat ja sijoittajat. Jos näin on, yhteiskuntavastuuraportin julkistaminen yhdessä vuosikertomuksen kanssa ja jakaminen yhtiökokouksessa osakkeenomistajille voi olla perusteltu ratkaisu. Ilman riittäviä resursseja yhteiskuntavastuutietoja ei välttämättä pystytä tuottamaan samassa rytmissä vuosikertomusten kanssa. Ulkopuolisen tahon varmentama ja tilinpäätöksen yhteydessä jaettu yhteiskuntavastuuraportti herättää luottamusta ja viestii yrityksen sitoutumisesta ja panostuksesta raportointiin. (Niskala & Tarna 2003, 87–88) Tämän ja eri yritysten raportointitahdin perusteella voidaan päätellä, että yhteiskuntavastuusta pyritään raportoimaan suunnilleen samaan tahtiin tilinpäätöstiedon kanssa eli vuosittain. Tästä on kuitenkin olemassa poikkeuksia: tiedon

päivittäminen esimerkiksi yrityksen Internet-sivuille voidaan toteuttaa reaaliaikaisesti (esimerkiksi Metson (2005) Kestävän kehityksen raportti), tai yritykset voivat valita jokavuotisen raportoinnin sijaan vain tietojen päivittämisen (esimerkiksi Rautaruukki 2005).

Raportointia viitoittavista ohjeistoista merkittävimmän aseman on saavuttanut Global Reporting Initiative (GRI). Se on kansainvälinen aloite luoda yleisesti hyväksytty malli yritysten ja organisaatioiden yhteiskuntavastuuraportoinnille. Kehitystyön aloittivat vuonna 1997 YK:n ympäristöohjelma (UNEP) ja Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES). Hankkeen päämääränä oli yhdistää erilaiset ja eritasoiset ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportointiohjeistot ja suositukset yhden laajasti hyväksytyn ohjeiston aikaansaamiseksi. Ohjeiston tärkein tehtävä on parantaa raporttien vertailukelpoisuutta, jotta yritysten toimintaa ja tuloksia eri yhteiskuntavastuun osa-alueilla olisi helpompi arvioida samalla asteikolla. Raportointikäytäntöihin ovat vaikuttaneet lukuisat erilaiset ohjeistot, joista suurin osa on liittynyt mukaan kehittämään GRI-ohjeistoa. Sen perustamisen jälkeen uusia ohjeistoja on syntynyt vain erityiskysymyksiä varten. (Niskala & Tarna 2003, 89; 100) Wallage (2000, 60) huomauttaa, että niin kauan kuin ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä raportointiohjeistoa, raporttien puolueettomuutta ja neutraaliutta on arvioitava erityisen tarkasti. Tämä asettaa paljon vaatimuksia varmennustoimeksiantoja hoitaville henkilöille: yhteiskuntavastuu ja raporttoivan yrityksen toiminta on tunnettava erityisen hyvin.

2.3 Mitä varmennus on ja miksi raportteja varmennetaan?

Vuonna 1996 Mätäsaho ja Niskala totesivat, että tilintarkastuksella on paljon annettavaa ympäristökirjanpidon kehitykselle. Heidän mukaansa viralliseen tilintarkastukseen sisältyvät piirteet ovat hyödyllisiä ympäristöraporttien tarkastuksessa. Tällaisia piirteitä ovat tarkastustyön käytännön toteuttamista koskevat menetelmät, puolueettoman arvioinnin esittäminen sekä erilaisten johtamis- tieto- ja valvontajärjestelmien toiminnan tunteminen. (Mätäsaho & Niskala 1996, 270)

Niskalan ja Tarnan mukaan yrityksillä on neljä keinoa lisätä raporttiansa luotettavuutta: sidosryhmävuorovaikutus, jonka avulla voidaan varmistua siitä, että raportti vastaa sidosryhmien tiedontarpeeseen, yrityksen sisällä tapahtuva kontrollointi, joka pyrkii

estämään virheet raportoinnissa, yleisesti hyväksytyjen raportointiperiaatteiden noudattaminen vertailukelpoisten raporttien aikaansaamiseksi sekä ulkopuolisen tahon toteuttaman varmennuksen hankkiminen. (Niskala & Tarna 2003, 187; 190–191) He määrittelevät yhteiskuntavastuuraportin varmennuksen seuraavalla tavalla (Niskala & Tarna 2003, 191–192):

Varmennuksella tarkoitetaan prosessia, jossa riittävän pätevyyden omaava taho käy läpi ja todentaa yrityksen yhteiskuntavastuun hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuuden sekä yhteiskuntavastuuraportoinnin tiedot. --- Varmennus on prosessi, jonka tuloksena varmentaja esittää johtopäätökset yrityksen vastuulla olevasta yhteiskuntavastuuraportoinnista suhteessa ennalta määrättyihin tarkastuskriteereihin.

Varmennus on siis prosessi, jossa varmistetaan hallintokäytäntöjen ja johtamisjärjestelmien toimivuus sekä yhteiskuntavastuuraportoinnin tietojen paikkansa pitävyys. Varmentajalta edellytetään riittävää pätevyyttä, ja varmennuksen tuloksena esitetään johtopäätöksiä yhteiskuntavastuuraportoinnista. International Federation of Accountants määrittelee varmennuksen näin (IFAC 2005, 127):

Toimeksianto, jossa varmentaja ilmaisee johtopäätöksen varmennettavasta kohteesta muille käyttäjille kuin vastuussa olevalle osapuolelle arvioituaan ja mitattuaan sitä tiettyjä kriteereitä vasten. Näin tehdään tiedon luotettavuuden parantamiseksi. Kohteen arvioinnin ja mittauksen tulos on tietoa, joka saadaan kriteereitä soveltamalla.¹³

Myös IFACin määritelmässä tulee esille tarve arvioida tiedon luotettavuutta. Messier (2000) käyttää AICPAn eli American Institute of Certified Public Accountantsin ja Statement on Standards for Attestation Engagementsin (SSAE) määritelmiä varmennuksesta, johon liittyy myös varmennuslausunnon antaminen: varmennuspalvelut ovat riippumattomien ammattilaisten tarjoamia palveluita, jotka parantavat tiedon laatua tai sen esitystapaa päätöksentekijöitä varten. Varmennustoimeksianto voi auttaa päätöksentekijöitä arvioimaan, mikä tieto on merkityksellistä missäkin tilanteessa. Riippumattoman tahon tekemä varmennus auttaa siis tallentamaan tietoa, parantamaan sen laatua ja käyttökelpoisuutta päätöksentekijöille. Varmennuksesta voidaan antaa myös lausunto. (Messier 2000, 742; 752)

IFAC jakaa varmennustoimeksiannot kahteen eri tasoon, kohtuullisen varmuuden ja rajoitetun varmuuden antaviin toimeksiantoihin. Kohtuullisella varmuudella tarkoitetaan varmennusriskin vähentämistä hyväksyttävälle tasolle toimeksiannon olosuhteissa niin,

¹³ An engagement in which a practitioner expresses a conclusion designed to enhance the degree of confidence of the intended users other than the responsible party about the outcome of the evaluation or measurement of a subject matter against criteria. The outcome of the evaluation or measurement of a subject matter is the information that results from applying the criteria. (IFAC 2005, 127) Käännös tekstissä tutkielman tekijän.

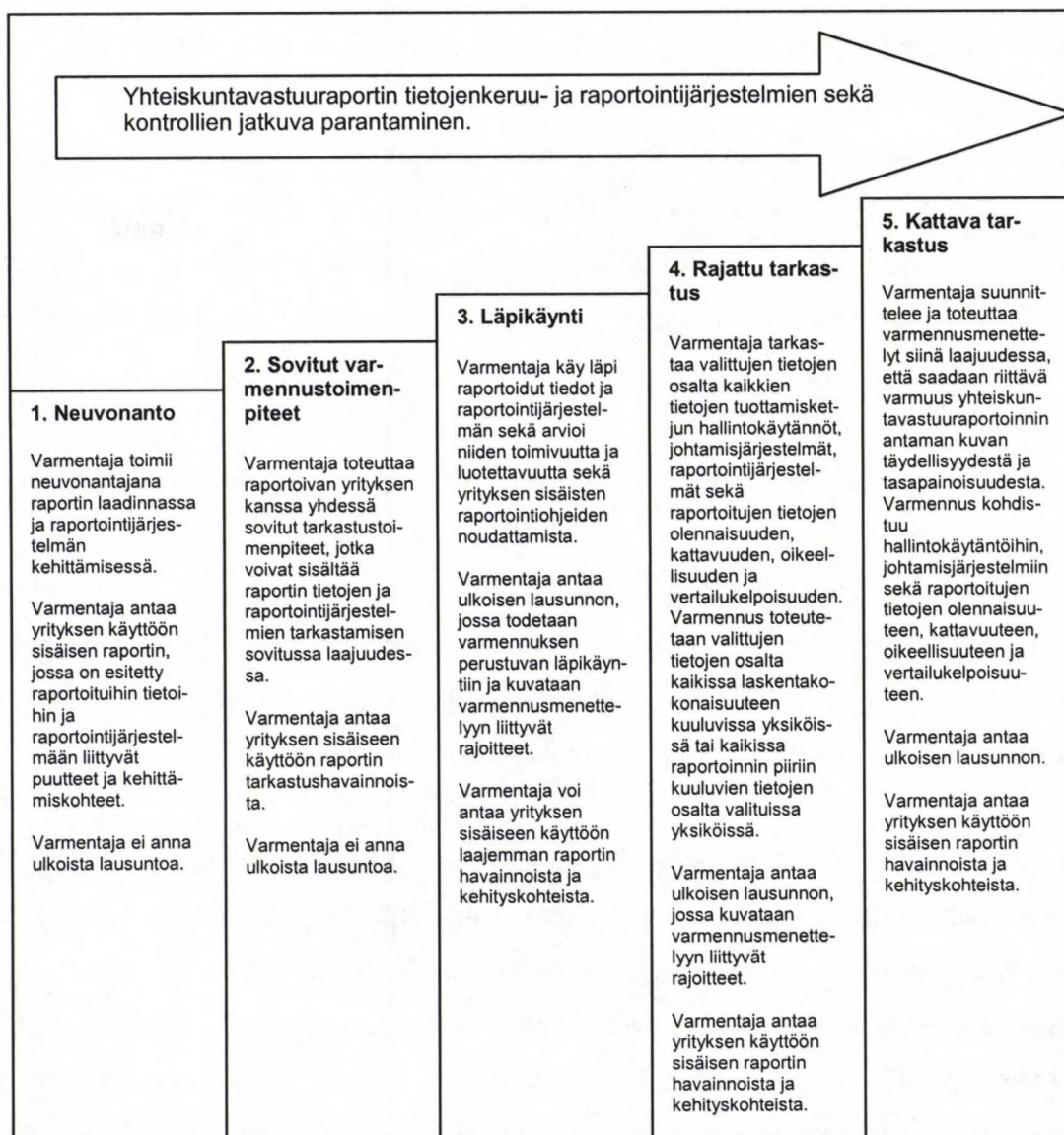
että johtopäätös voidaan ilmaista positiivisessa muodossa.¹⁴ Varmennusriski on riski sille, että varmentaja ilmaisee epäasiallisen johtopäätöksen silloin, kun varmennuskohteesta saatu tieto on oleellisesti virheellistä. Rajoitetulla varmuuden tasolla puolestaan tarkoitetaan varmennusriskin vähentämistä hyväksyttävälle tasolle toimeksiannon olosuhteissa, mutta varmennusriski jää kuitenkin suuremmaksi kuin kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa, ja johtopäätös ilmaistaan negatiivisessa muodossa. (IFAC 2005, 127–128) Negatiivisella lausunnolla tarkoitetaan muotoa ”emme ole havainneet mitään, mikä antaisi aiheen olettaa...” ja positiivisella lausunnolla sitä, että johtopäätöksessä ilmaistaan varmennuksen tuloksena, että asiat ovat niin kuin yritys ilmoittaa niiden olevan. Varmennuksen tason on tultava esille varmennuslausunnossa.

Niskala ja Tarna (2003, 199) kuvaavat viisi eri tarkastuksen tasoa neuvonannosta kattavaan tarkastukseen. Samalla kun varmennuksen taso kasvaa, yrityksessä tapahtuu jatkuvaa tietojenkeruuta ja raportointijärjestelmien sekä kontrollien jatkuvaa parantamista. Varmennuksen tasot on esitetty kuvassa 1.

Suomen KHT-yhdistyksen suositus 100 antaa yleisperiaatteet varmennustoimeksiantojen suorittamiseen. Sen mukaan varmennustoimeksianto sisältää seuraavat viisi osatekijää: kolme osapuolta (tilintarkastaja, vastuussa oleva osapuoli ja oletettu käyttäjä), varmennettava kohde, soveltuvat kriteerit, toimeksiantoprosessi ja johtopäätös. Varmennustoimeksiannon osapuolista tilintarkastajan tehtävänä on antaa oletetulle käyttäjälle varmuus toisen osapuolen vastuulla olevasta varmennuskohteesta. Nämä kaksi jälkimmäistä osapuolta ovat usein eri organisaatioista, mutta voivat myös kuulua samaan, jos esimerkiksi yhtiön hallintoon kuuluva haluaa varmentaa toisaalla organisaatiossa tuotettua tietoa. (KHT-yhdistys 2005, 21)

Mätäsaho ja Niskala huomauttavat, että ympäristöraportit sisältävät usein määrälukuihin perustuvaa teknistä informaatiota ympäristöstä. Siksi tarkastuksen yhteydessä on testattava valvontajärjestelmien ja niiden tuottamien tietojen todennettavuutta. Tämän vuoksi ympäristöraporttien tarkastuksia tekevät usein monitieteelliset ryhmät. (Mätäsaho & Niskala 1996, 274) Wallage (2000, 64) näkee monitaitoisten varmennustiimien olevan suorastaan välttämättömiä.

¹⁴ Lisää varmuuden tasosta ja sen viestimisestä sidosryhmille, ks. esim. Hasan & al. 2003.



Kuva 1. Varmennuksen tasot. (Niskala & Tarna 2003, 199)

Tilintarkastusyhteisö KPMG on julkaissut yhteistyössä Amsterdamin yliopiston kanssa kesäkuussa 2005 viidennen kerran kansainvälisen tutkimuksen yritysten yhteiskuntavastuun raportoinnista. Sen mukaan varmennettujen raporttien määrä on viime vuosina jatkuvasti kasvanut, mutta toisaalta on tarve kehittää määrätietoisia ja tarkkoja varmennusprosesseja, joista on hyötyä sekä raportin laatijoille että sen lukijoille. Tutkimuksessa mukana olleista 16 maan¹⁵ 100 suurimmasta yrityksestä (tutkimuksessa niin kutsuttu N100 ryhmä) 33 % eli 171 raporttia oli saanut varmennuslausunnon. Vuonna 2002, kun tutkimus tehtiin edellisen kerran, varmennettuja raportteja oli 27 %. Ensimmäisen kerran tutkimus tehtiin vuonna 1993. (KPMG 2005, 2; 30–31)

¹⁵ Maat olivat Australia, Belgia, Espanja, Etelä-Afrikka, Hollanti, Iso-Britannia, Italia, Japani, Kanada, Norja, Ranska, Ruotsi, Saksa, Suomi, Tanska ja Yhdysvallat.

KPMG:n tutkimuksessa käsiteltiin myös sitä, mitkä tahot toimivat yhteiskuntavastuureporttien varmentajina. Yleisimmin varmennuksen suorittivat suuret tilintarkastusyhtiöt, joita oli 58 % varmentajista N100 -yritysten ryhmässä. Muita varmentajia olivat tekniset konsulttiyritykset (20 %), sertifiointielimet (8 %), asiantuntijayritykset (7 %) ja muut tahot 5 %. (KPMG 2005, 33) Tämän tutkielman haastatteluaineisto ja näkökulma painottuvat tilintarkastusyhteisöihin juuri sen vuoksi, että suuret tilintarkastusyhteisöt ovat KPMG:n tutkimuksen mukaan varmentaneet yli puolet raporteista.

Suomen kohdalla KPMG:n tilastot näyttävät, että 31 raportista kuudessa oli varmennuslausunto vuonna 2005, ja vuonna 2002 32 raportista seitsemän oli varmennettu. (KPMG 2005, 31) Helsingin Pörssin päälistan yrityksiä tarkastelemalla voidaan havaita, että 104 yrityksestä 13 on julkaissut yhteiskuntavastuureportin, ja niistä viisi on varmennettu. Varmentajina toimivat pääasiassa tilintarkastusyhteisöt, mutta esimerkiksi Stora Enson raportin (Stora Enso 2005, 60) on varmentanut konsulttiyritys csr network ltd.

Tilintarkastajien toimimista varmentajina puoltaa se, että heillä on tiettyjä etuja muihin varmentajiin nähden: suuret, monitaitoiset tarkastajayhteisöt, maailmanlaajuiset yhtenäiset tarkastusmenetelmät, ammattiyhteisön vahva tuki, maine¹⁶ ja kokemus yhteistyöstä asiantuntijoiden kanssa sekä tunnettuus riippumattomana tahona. (Wallage 2000, 64) O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen mukaan tilintarkastajat antavat varovaisempia varmennuslausuntoja kuin konsultit. Tuttu fraasi ”oikeat ja riittävät tiedot” puuttuu lähes kokonaan varmennuslausunnoista, eikä tiedon eheyttäkään ole arvioitu. Tämä saattaa johtua siitä, että monessa tilanteessa tilintarkastajat kokevat tärkeäksi osoittaa, että ilman yleisesti hyväksyttyjä standardeja korkean tason varmennuksia on mahdoton tehdä. Konsultit ovat ottaneet varmennustoimeksiantoihin strategisemman, sidosryhmille lisäarvoa tuovan lähestymistavan. O'Dwyer ja Owen olisivat ennemmin odottaneet Big Four -yhteisöiden tarkastajilta tällaista toiminnan kehittämiseen tähtäävää, tilintarkastuksessa mukana olevaa lähestymistä. (O'Dwyer & Owen 2005, 225)

Yritykset näyttävät arvostavan ulkopuolisen varmennuksen hankkimista yhteiskuntavastuureportilleen, mutta silti KPMG:n tutkimuksen mukaan vain harva yritys nimesi raportissaan syyn sille, miksi varmennusta pyydettiin. Merkittävä huomio oli myös se,

¹⁶ O'Dwyerin ja Owenin (2005, 226) mukaan maine saattaa johtaa jopa siihen, että varmennuksella on symbolinen merkitys: varmentajan maine riittää takaamaan tietojen luotettavuuden.

että ne yritykset, jotka julkaisevat yhteiskuntavastuulinformaatiota lakisääteisen tilinpää-
tösraportointinsa yhteydessä, ovat halunneet erillisen varmennuksen yhteiskuntavastuuta
käsittelevälle osiolle. (KPMG 2005, 30) Tiedon luotettavuutta halutaan siis lisätä jokai-
sen raportointikanavan osalta.

Varmennusprosessi alkaa siitä, kun organisaatio tekee päätöksen ulkopuolisen varmen-
nuksen pyytämisestä. Päätöksen tekemistä on edeltänyt varmennuksesta saatavien
hyötyjen ja siitä aiheutuvien kustannusten arviointi. (Niskala & Tarna 2003, 195) Voi-
daan olettaa, että samoin kuin raportoinnin aloittamisesta, myös varmennuksen
hankkimisesta päätetään yrityksen hallituksessa.

3 VARMENNUSTA KOSKEVAT OHJEISTOT

Yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen ei ole olemassa yhtä yleisesti hyväksyttyä
tapaa. Käytäntöjä ovat kehittäneet edelläkävijäyritysten soveltamat ratkaisut ja varmen-
tajina toimivien organisaatioiden luomat menetelmät. (Niskala & Tarna 2003, 193)
Seuraavassa tarkastellaan pääpiirteittäin keskeisimpiä ohjeistoja. Ensin käsitellään var-
mennustoimeksiantoja koskevat yleisperiaatteet ja sitten kolme erityisesti
yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevaa ohjeistoa niiden ilmestymisjärjestyk-
sessä. Luvun lopussa esitetään huomioita ohjeistojen painotuksista, yhtäläisyyksistä ja
eroavaisuuksista. Tässä luvussa varmentajalla tarkoitetaan varmennustoimeksiantoa suo-
rittavaa yksilöä tai tiimiä.

3.1 Varmennustoimeksiantoja koskevat yleisperiaatteet: ISAE 3000

International Federation of Accountants (IFAC) eli tilintarkastusalan kansainvälinen jär-
jestö on julkaissut International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000)
-standardin. Sen tuorein versio¹⁷ on otettu käyttöön 1.1.2005 jälkeen päivättyjen kohtei-
den varmennuksessa. Standardi ohjeistaa erilaisia varmennustoimeksiantoja, ja se antaa
yleisperiaatteet myös yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen. (IFAC, 2005) Suo-
men KHT-yhdistyksen tilintarkastussuositukset noudattavat pitkälti IFACin standardeja
(KHT-yhdistys 2005, 5) ja suositus 100, joka esittää varmennustoimeksiantoja koskevat
yleisperiaatteet, perustuu IFACin ISAE 100 -ohjeeseen, joka edelsi ISAE 3000:tta ja sen

¹⁷ Niin kutsuttu ISAE 3000 Revised.

päivitettyä versiota (IFAC 2005). Tässä tarkastellaan ISAE 3000:n päivitettyä versiota, jota ei toistaiseksi ole käännetty suomeksi.¹⁸

ISAE 3000 antaa peruseriaatteet ja -menettelytavat sekä ohjeita sellaisten varmennustoimeksiantojen suorittamiseen, joita ei ohjeisteta tilintarkastusta ja muita toimeksiantoja käsittelevissä International Standards on Auditing (ISA) tai International Standards on Review Engagements (ISRE) -ohjeistoissa. ISAE 3000:ssa käytetään termejä kohtuullinen varmuuden taso ja rajoitettu varmuuden taso. Kohtuullisen tason varmennuksessa varmennusriski pyritään laskemaan hyväksyttävälle tasolle, jotta varmentaja voi antaa johtopäätöksensä positiivisen lausunnon. Rajoitetun varmuuden tasolla riski jää suuremmaksi, ja lausunto on negatiivisessa muodossa. ISAE 3000 -standardia tulisi käyttää yhdessä International Framework for Assurance Engagements -asiakirjan ja muiden IFRS:n standardien kanssa. (IFAC 2005, 909)

Varmentajan tulee noudattaa IFACin antamia eettisiä vaatimuksia ja toteuttaa toimeksiantoon sopivia, standardien mukaisia laaduntarkkailumenetelmiä. Standardin kohdat 7–9 käsittelevät toimeksiannon hyväksymistä ja sen jatkamista. Toimeksiannon on oltava jonkun muun osapuolen kuin tiedon käyttäjän tai varmentajan vastuulla, ja vastuuvollisuus voidaan todentaa kirjallisesti. Muussa tapauksessa varmentajan on harkittava, voiko hän ottaa toimeksiannon vastaan ja onko epäselvästä vastuukysymyksestä raportoitava. Toimeksianto tulisi hyväksyä vain silloin, kun varmentajalla ei ole etukäteen syytä epäillä, ettei kohdetta voitaisi varmentaa ISAE 3000 -standardin mukaan. Lisäksi varmentajan tulisi varmistua siitä, että toimeksiantoa hoitavat muut henkilöt ovat riittävän asiantuntevia, koska varmennustehtävissä voidaan usein tarvita monipuolista asiantuntemusta. (IFAC 2005, 911)

Toimeksiannon ehdoista sopimiseen viitataan standardin kohdissa 10 ja 11. Tilintarkastaja sopii toimeksiannon ehdoista toimeksiantajan kanssa. Ehdot voidaan kirjata toimeksiantokirjeeseen tai muuhun sopimukseen väärinkäsitysten välttämiseksi. Jos varmentajaa pyydetään ennen toimeksiannon päättymistä muuttamaan sitä esimerkiksi kohtuullisen varmuuden tasolta rajoitetun varmuuden tasolle, hänen ei tulisi suostua tähän ilman perusteltua syytä. (IFAC 2005, 911–912)

¹⁸ Standardien käännöstyöt ovat monivaiheisia ja pitkiä prosesseja, mikä johtuu esimerkiksi suomenkielisten käsitteiden muotoilemisesta.

Kohdat 12–25 käsittelevät suunnittelua ja toteutusta. Toimeksianto on suunniteltava niin, että se voidaan suorittaa tehokkaasti. Riittävä suunnittelu auttaa kohdistamaan huomiota olennaisiin kohtiin, tunnistamaan mahdolliset ongelmat, organisoimaan ja johtamaan toimeksiantoa sekä jakamaan töitä tiimissä ja mahdollisille muille asiantuntijoille. Tarvittavan suunnittelutyön määrä vaihtelee. Huomioon otettavia kohtia voivat olla esimerkiksi toimeksiannon ehdot, varmennuskohteen luonne ja varmennuskriteerit. Lisäksi on noudatettava ammatillista varovaisuutta: on mahdollista, että kohteesta saatava tieto on olennaisella tavalla virheellistä. Varmentajan on myös hankittava riittävästi taustatietoa varmennuskohteesta ja toimeksiannon olosuhteista, jotta hän pystyy arvioimaan, millainen riski varmennuskohteesta saatavan tiedon virheellisyyteen liittyy ja miten suunnitella todentavan aineiston¹⁹ hankkimista. Tämä taustatieto toimii viitekehystenä arvioitaessa muita seikkoja toimeksiannon aikana, kuten kohteen tarkoituksenmukaisuutta. (IFAC 2005, 913)

Varmentajan on ratkaistava, sopivatko valitut kriteerit yhteen varmennuskohteen kanssa. Kriteerien sopivuuden arvioinnissa voi käyttää apuna niitä piirteitä, joita on listattu International Framework for Assurance Engagements -asiakirjassa. Kriteerit voivat olla ennalta määriteltyjä, jolloin ne ovat sopivia vastatessaan tiedon käyttäjien tarpeita. Joissain tapauksissa ennalta määriteltyjä kriteereitä ei ole, vaan toimeksiantoa varten pitää kehittää omat kriteerinsä, jotka eivät kuitenkaan saa johtaa lausunnon lukijoita harhaan. Jos kriteerit eivät määräydy lakien ja säädösten perusteella, eikä niitä anneta asiantuntijoiden taholta, varmentajan tulisi huomauttaa tästä ja kertoa lausunnossaan, että varmennetut tiedot on suunnattu vain tietylle käyttäjäryhmälle. (IFAC 2005, 914) Kriteerien valinta vaikuttaa varmennettavien raporttien vertailtavuuteen.

Suunnitellessaan toimeksiannon toteuttamista varmentajan tulee harkita olennaisuutta sekä toimeksiantoriskiä. Kun varmentaja kerää todentavaa aineistoa ja arvioi, onko kohteesta saatava tieto virheellistä, olennaisia ovat ne asiat, jotka voivat vaikuttaa tiedon käyttäjien päätöksiin. Lisäksi varmentajan on harkittava kohdetta koskevien määrällisten ja laadullisten tekijöiden vaikutusta. (IFAC 2005, 915)

ISAE 3000 -standardin kohdat 26–32 käsittelevät asiantuntijan työn käyttämistä varmennustoimeksiannoissa. Standardin mukaan asiantuntijan apua käytettäessä sekä

¹⁹ Todentavasta aineistosta voidaan käyttää myös englannin kielen sanaan *evidence* perustuvaa nimitystä *evidenssi*.

tilintarkastajalla että asiantuntijalla pitäisi yhdessä olla riittävästi tietoa ja ammattitaitoa varmennettavasta kohteesta, jotta tilintarkastaja voi todeta saaneensa tarpeellisen määrän tarkoituksenmukaista todentavaa aineistoa. Jos erityisasiantuntemusta päädytään käyttämään, sekä asiantuntijoiden että muiden toimeksiannon osapuolien on sitouduttava noudattamaan ammatillista huolellisuutta. Varmentajan on käytettävä laadunvarmistusmenetelmiä vastuun jakautumiseksi oikein myös asiantuntijoiden kohdalla, ja huolehdittava, että he noudattavat ISAE 3000:tta ja muita asiaankuuluvia standardeja. (IFAC 2005, 916)

Varmentajan on myös ymmärrettävä asiantuntijalle asetetut tavoitteet ja hänen tekemänsä työ, oletusten, menetelmien ja lähteiden järkevyyden sekä havaintojen järkevyyden suhteessa toimeksiannon tavoitteisiin voidakseen hyväksyä johtopäätöksen muodostamisesta syntyvän vastuun. Varmentajan on myös arvioitava asiantuntijan hankkimaa todentavaa aineistoa tämän ammatillisen pätevyyden, kokemuksen, objektiivisuuden, oletusten, menetelmien ja lähteiden asianmukaisuuden sekä havaintojen mielekkyyden ja merkittävyyden perusteella suhteessa toimeksiannon tavoitteisiin ja kohteesta tehtyyn johtopäätökseen. (IFAC 2005, 916–917) Varmentajan odotetaan siis ymmärtävän hyvin tarkasti ulkopuolisten asiantuntijoiden työtä ja hallitsevan myös näiden ammattitaitoon sisältyviä asioita. Vaatimus on kova, ja toisaalta hämärtää syyn ulkopuolisen asiantuntija-avun hankkimiselle: mihin sitä tarvitaan, jos varmentajan on kuitenkin hallittava tämäkin osaaminen?

ISAE 3000 -standardin kohdat 33–40 käsittelevät todentavan aineiston hankintaa. Sitä tulisi olla tarpeellinen määrä (kvantitatiivisesti riittävä) ja sen tulisi olla tarkoituksenmukaista (kvalitatiivisesti riittävä) eli luotettavaa ja merkityksellistä. Varmentajan on arvioitava myös todentavan aineiston hankkimisen kustannuksia suhteessa tiedon hyödyllisyyteen. Sen päättäminen, täyttääkö aineisto nämä ehdot, edellyttää varmentajalta ammatillista harkintaa ja varovaisuutta. (IFAC 2005, 917)

Sopiva todentava aineisto kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa saadaan johdonmukaisen prosessin tuloksena, johon kuuluu kohteen, toimeksiannon olosuhteiden ja sisäisen tarkkailun ymmärtäminen. Sen pohjalta arvioidaan varmennusriskiä, suunnitellaan jatkotoimenpiteitä sekä arvioidaan todentavan aineiston riittävyyttä ja sopivuutta. Varmennukseen liittyvien riskien poistaminen kokonaan on vain harvoin mahdollista tai kustannustehokasta, koska aineiston arviointiin käytetään valikoivaa tes-

taamista. Myös sisäisessä tarkkailussa on rajoituksia, aineisto on enemmän suuntaa antavaa kuin ratkaisevaa, sen hankinnassa on käytettävä arviointia ja tähän harkinnanvaraiseen aineistoon on tukeuduttava johtopäätöksiä muodostettaessa. Joskus myös varmennuskohteesta johtuu, ettei riskiä voida poistaa kokonaan. (IFAC 2005, 918) Yhteiskuntavastuuraporttien luonteesta johtuu, että varmennukseen liittyvät riskit voidaan poistaa kokonaan hyvin harvoin. Esimerkiksi kierrätykseen palautuneiden pakkausten tai hiilidioksidipäästöjen määrää ei voida varmistaa täysin pitävästi. Raportoitu tieto on laadullista ja varmentajalta edellytetään monessa tilanteessa arvioiden tekemistä ja harkintaa.

Sopivan todentavan aineiston hankinnassa varmentajalta edellytetään riittäviä taitoja ja varmennustekniikan hallintaa. Toimeksiannoissa, joissa tavoitellaan vain rajoitetun varmuuden tasoa, on todentavan aineiston hankintakin rajoitetumpaa. Muut ISAE-standardit voivat antaa tukea näiden toimeksiantojen suorittamiseen, mutta jollei erityistä säännöstä ole, riittävä todentava aineisto vaihtelee varmennettavan kohteen, tiedon käyttäjien ja toimeksiantajien suhteen sekä aika- ja kustannusrajoitusten puitteissa. Jos varmentajalla on syytä epäillä, että varmennettavaan kohteeseen olisi tehtävä merkittäviä muutoksia, hänen on varmistuttava asiasta niin, että voi raportoida siitä. (IFAC 2005, 918–919)

Varmentajan on hankittava myös vastuussa olevan osapuolen lausuntoja, sillä kirjalliset tai suulliset esitykset vähentävät väärinkäsitysten riskiä osapuolten välillä. Lausuntona voi esimerkiksi olla selostus siitä, miten vastuussa oleva osapuoli arvioi kohteen vastaavan kriteereitä, ja onko tästä kerrottu tiedon todennäköisille käyttäjille. Jos toimeksiannon aikana saadut tai erityisesti pyydetty lausunnot koskevat olennaisia asioita, varmentajan on arvioitava niitä yhdessä muun todentavan aineiston kanssa, ja harkittava, voiko lausunnon antajien olettaa olevan perillä asiasta sekä hankittava todentavaa aineistoa lausunnon vahvistukseksi. Tällaiset vastuussa olevan osapuolen lausunnot eivät voi kuitenkaan korvata muuta todentavaa aineistoa. (IFAC 2005, 919)

ISAE 3000 -standardin kohdan 41 mukaan myös varmennustoimeksiantojen yhteydessä on kiinnitettävä huomiota tarkastelujakson päätöspäivän jälkeisiin tapahtumiin. Ne ovat merkittäviä erityisesti silloin, jos tapahtumat vaikuttavat varmennettavaan kohteeseen ja tilintarkastajan johtopäätöksen asianmukaisuuteen. Kohdat 42–44 käsittelevät dokumentointia. Varmentajan tulisi varmennustoimeksiannon aikana dokumentoida asiat, jotka

ovat tärkeitä varmennuslausuntoa tukevan todentavan aineiston kannalta, ja jotka kertovat siitä, että toimeksianto on suoritettu ISAE 3000 -standardin mukaan. Dokumentoinnin laajuuden suhteen tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaansa. Siihen voi sisältyä esimerkiksi luettelo perusteluista harkintaa vaatineissa asioissa. (IFAC 2005, 920)

3.2 GRI:n verifiointityöryhmän raportti

Global Reporting Initiative -organisaatio pyrkii kehittämään ja levittämään kansainvälisesti hyväksyttäviä yhteiskuntavastuun raportointiperiaatteita. GRI oli 1997–2002 CERESin ja YK:n ympäristöohjelman yhteinen hanke, mutta se on muuttunut pysyväksi ja itsenäiseksi organisaatioksi, jonka päämaja on Amsterdamissa. Organisaatiorakenteeseen kuuluvat johtokunta (Board of Directors), organisaatiosidosryhmät (Organisational Stakeholders), sidosryhmäneuvosto (Stakeholder Council), sihteeristö ja teknisen ohjeistuksen komitea (Technical Advisory Committee), joiden vuorovaikutuksesta raportointiohjeet ja muut asiakirjat syntyvät. (GRI 2005, Governance Overview)

GRI raportointiohjeisto on saanut nopeasti merkittävän aseman. (GRI 2005, GRI Reporting Framework). GRI:n yhteydessä toiminut verifiointityöryhmä julkaisi 16.4.2001 raportin *Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports*. Raportti antaa ohjeita yhteiskuntavastuuraporttien laatijoille, raporttien käyttäjille sekä varmentajille ja muille osapuolille. Työryhmän raportissa pyritään tukemaan varmennuskäytäntöjen kehittämistä. (GRI 2001, 2–3; GRI 2002, 76)

Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports antaa viisi perusperiaatetta varmennukseen. Nämä ovat 1) ulkoisesta varmennuksesta saatavien hyötyjen arviointi, 2) edellytykset varmennukselle, 3) varmennuksen lähestymistapa ja menettelytavat, 4) varmennuksen tulosten esittäminen ja 5) varmentajalle asetetut vaatimukset. (GRI 2001, 4) Tässä luvussa tarkastellaan periaatteita 1-3 ja 5, varmennuksen tuloksien esittämistä käsitellään tutkielman seuraavassa pääluvussa 4. Liitteessä 1 on kaavio siitä, miten GRI:n verifiointityöryhmän raportissa kuvataan yhteiskuntavastuuraportin varmennusprosessi.

Varmennusprosessi alkaa GRI:n työryhmäraportin mukaan siitä päätöksestä, että yhteiskuntavastuuraportin julkaiseva organisaatio haluaa raportilleen ulkoisen varmennuksen. Varmennuksella pyritään lisäämään raportin luotettavuutta ja kasvattamaan sidosryhmi- en luottamusta raportoivaan organisaatioon sekä sen panokseen kestävässä kehityksessä. (GRI 2001, 5–6) Ennen varmentajan valintaa varmennuksen kautta saatavia hyötyjä ja siitä aiheutuvia kustannuksia on arvioitava ainakin seuraavien tekijöiden valossa:

- 1) organisaation ja sen sidosryhmien varmennukselle asettamat tavoitteet ja odotukset, eli mitä varmennuksesta voidaan hyötyä suhteessa strategiaan ja sidosryhmiin
- 2) varmennuksen kohde ja laajuus – kohteena voi olla koko raportti tai vain osa siitä, ja tähän voivat vaikuttaa myös varmennukselle asetetut tavoitteet
- 3) varmennuksen tavoitteet – näiden määrittelyssä sidosryhmien odotukset ja kiinnos- tuksenkohteet ovat erityisen merkittäviä, ja tavoitteista voidaan keskustella myös varmentajan kanssa
- 4) varmennuksen hyödyt ja kustannukset. (GRI 2001, 6–7)

Yhteiskuntavastuuraportin ulkoiselle varmennukselle asetetut tavoitteet koskevat usein yrityksen strategisten tavoitteiden edistämistä ja sidosryhmäsuhteiden vahvistamista. Vuorovaikutus sidosryhmien kanssa auttaa arvioimaan niiden odotuksia, jotka puoles- taan vaikuttavat päätöksiin varmennuksen kohteesta ja laajuudesta. Varmennettavan tiedon kvantitatiivisuus tai kvalitatiivisuus ja sen suuntautuminen joko tulevaisuuteen tai menneisyyteen vaikuttaa myös varmennuksen laajuuteen ja varmennuksen tasoon. (GRI 2001, 6)

Kohteen ja sen laajuuden perusteella määritellään varmennuksen tavoitteet. Niihin voi- vat kuulua esimerkiksi raportoidun tiedon tarkkuus ja kattavuus, tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmien luotettavuus, tunnuslukujen luotettavuus, raportin vastaavuus tiettyyn raportointiohjeistoon, johdon raportoimat tiedot sidosryhmävuorovaikutuksesta ja toiminnasta sen perusteella, johdon raportoimat tiedot sisäisten toimintaperiaatteiden ja johtamisjärjestelmien käyttöönotosta ja se, antaako raportti kokonaisuudessaan eheän ja oikean kuvan yhteiskuntavastuusta ilman olennaisia virheitä. Varmennuksen tavoittei- siin ei kuulu yrityksen suoritustason arviointi, mutta tarpeen vaatiessa varmentaja voi raportoida erikseen yrityksen johdolle tai ulkoisille sidosryhmille varmennustoimek- siannon yhteydessä ilmenneitä parannusehdotuksia, jos tästä tavoitteesta on sovittu etukäteen. (GRI 2001, 7)

Raportoivan organisaation on siis arvioitava varmennuksesta koituvia hyötyjä ja kustannuksia. Varmennus voi parantaa tiedon laatua, käyttökelpoisuutta ja luotettavuutta ja niiden taustalla olevia johtamiskäytäntöjä. Tiedonkeruu-, käsittely- ja raportointijärjestelmät, oppiminen ja tiedonsiirto organisaation sisällä ja johdon sekä hallituksen luottamus yhteiskuntavastuutietoihin voivat parantua. Raportin varmennus voi myös parantaa yrityksen mainetta, sidosryhmien luottamusta ja ohjata riskienhallintaa varmennuksessa havaittuihin kohteisiin. Hyötyjä verrataan kustannuksiin päätettäessä ulkoisen varmennuksen hankkimisesta. (GRI 2001, 7)

GRI:n verifiointityöryhmän mukaan varmennustoimeksiannon suorittamiselle on olemassa neljä perusedellytystä: raportoitujen tietojen tueksi on olemassa riittävästi aineistoa, aineistoa voidaan arvioida selkeillä kriteereillä, varmennuksen toteuttamiseen on riittävät resurssit ja yhteistyö varmennustoimeksiannon suorittamiseksi on mahdollista. Raportoidun tiedon tukena olevalla aineistolla tarkoitetaan mittaus- ja tiedonkeruutapoja ja muita raportoinnin taustatietoja. Luotettavan ja objektiivisen varmennuksen tekemiseksi tietoa on voitava verrata tiettyihin kriteereihin. Sopiva vertailukohde voi esimerkiksi olla GRI -ohjeisto, jokin ekotehokkuusindikaattori, kasvihuonekaasujen mittaamiseen ja raportointiin tarkoitettu ohjeisto tai tilinpäätöksen laadintaan tarkoitetut ohjeistot. Tärkeintä on, että kriteerit sopivat varmennuskohteen luonteeseen ja toimeksiannon tavoitteisiin. (GRI 2001, 8–9)

Raportoivan yrityksen on varattava riittävästi resursseja varmennustoimeksiannon suorittamiseksi. Tämä voi tarkoittaa yrityksen johdon aikaa ja teknistä apua, sekä sopivaa korvausta varmentajan ajasta ja aiheutuneista kuluista. Toisaalta varmentajan on huolehdittava siitä, että varmennustoimeksiannon suorittamiseen on riittävästi resursseja esimerkiksi silloin, kun raportoivan organisaation toimipaikoilla, jotka sijaitsevat kaukana toisistaan, on vierailtava toimeksiannon yhteydessä. Yhteistyö yrityksen ja varmentajan välillä edellyttää, että varmentaja pääsee toimeksiannon edellyttämässä laajuudessa haastattelemaan henkilöstöä, tutustumaan toimitiloihin ja raportin lähtötietoihin. (GRI 2001, 8–9) GRI:n verifiointityöryhmän näkökulma on huomattavasti käytännönläheisempi kuin esimerkiksi ISAE 3000 -standardissa, ja lähtökohtana on yrityksen ja varmentajan välinen yhteistyö.

Selvitettyään toimeksiannon laajuuden, tavoitteet ja siihen liittyvät esimerkiksi sidosryhmien asettamat odotukset, varmentaja valitsee sopivan lähestymistavan ja metodin,

jonka perusteella hän suunnittelee ja toteuttaa varmennustoimeksiannon. Sopivia menettelytapoja voi olla useita, ja joissain tapauksissa voi olla hyödyllistä yhdistellä eri malleja. Menettelytavan valinnassa auttaa raportoivan organisaation, sille ominaisten riskien sekä sidosryhmien odotusten tunteminen ja keskustelut varmennuksen laajuudesta, sisällöstä ja tavoitteista. Usein varmentaja ja raportoiva organisaatio keskustelevat yhdessä sopivan menettelytavan valinnasta ennen varmentamisen aloittamista, ja varmentaja esittelee työsuunnitelmansa. (GRI 2001, 10)

Varmentaja harkitsee toimeksiannon laajuuden, tavoitteiden, varmennuksen tason sekä luonteen perusteella, kuinka paljon ja minkälaista tietoa kohteesta on tarpeellista hankkia. Lisäksi hänen on kiinnitettävä huomiota siihen riskiin, että varmentajalta jää havaitsematta jokin oleellinen puute yhteiskuntavastuuraportissa. Hankkiessaan todentavaa aineistoa varmentajan on huomioitava myös informaation laatu ja lähteet. Tietoa voidaan kerätä yrityksen sisältä, mutta myös sen ulkopuolelta käyttäen esimerkiksi ulkopuolisten asiantuntijoiden apua. Todentavaan aineistoon voi sisältyä tietoa sidosryhmävuorovaikutuksesta, johdon työtavoista ympäristö- ja sosiaalisten kysymysten parissa sekä tietoa järjestelmistä ja sisäisestä tarkkailusta. Varmentaja dokumentoi työtapsansa ja suunnitelmansa, käytetyt kriteerit, saadun todentavan aineiston, tutkimustulokset sekä johtopäätökset. (GRI 2001, 10)

GRI:n verifiointityöryhmä asettaa vaatimuksia varmennustoimeksiannon suorittajalle. Varmentajalta odotetaan riippumattomuutta raportin laatineesta organisaatiosta ja objektiivista asennetta. Muita ominaisuuksia ovat rehellisyys, velvollisuudentunto ja työssä saadun luottamuksellisen tiedon salassapitovelvollisuus. Varmentajalla on oltava riittävät kyvyt ja kokemus toimeksiannon suorittamiseen myös silloin, kun hän käyttää ulkopuolisten asiantuntijoiden apua. Varmentajan on myös toimittava yleisten ammatillisten menettelyohjeiden mukaan, ja he ovat työstään ja sen tuloksista vastuussa toimeksiantajalle. (GRI 2001, 12–13) ISAE 3000 -standardin ohella myös GRI:n verifiointityöryhmän raportti asettaa paljon vaatimuksia varmentajan ammattitaidolle ja pätevyydelle.

Verifiointityöryhmän raporttiin pyydettiin kommentteja useilta eri tahoilta, esimerkiksi American Institute of Certified Public Accountants -yhdistykseltä (AICPA).²⁰ Kom-

²⁰ Kommenttipuheenvuorot ovat luettavissa GRI -organisaation kotisivuilla osoitteessa <http://www.globalreporting.org/workgroup/verification/OP/OPfeedback.asp>

menttikierrosten jälkeen osa verifiointityöryhmän raportin aineistosta liitettiin GRI 2002 ohjeistoon, jossa varmennusta käsitellään liitteessä neljä. Siinä rohkaistaan organisaatioita hankkimaan raportilleen ulkopuolinen varmennus tiedon luotettavuuden parantamiseksi. Varmentaja tarkastaa GRI 2002:n mukaan yleensä sisäisten järjestelmien ja tarkkailun tehokkuuden sekä tiedonkeruujärjestelmät sekä raportoi havainnoistaan, joten prosessi tukee tiedon eheyttä ja luotettavuutta. Varmennusprosessista nostetaan esille viisi huomiotavaa kohtaa, jotka ovat varmennettava kohde, varmennuskriteerit ja todentava aineisto, johdon tarkkailujärjestelmät ja raportoidun tiedon hyödyllisyys sidosryhmien näkökulmasta. Lisäksi ohjeistossa kommentoidaan ulkopuolisen varmentajan valintakriteereitä, johdon vastuuta varmennustoimeksiannossa ja varmennuslausunnon sisältöä. (GRI 2002, 76–79) Ohjeet on tietysti laadittu raportoivan yrityksen näkökulmasta.

Vuoden 2006 aikana julkaistavassa, GRI 2002 -ohjeiston päivitettyssä versiossa G3:ssa yksi päätavoitteista on ohjeiston selkeyden ja raporttien vertailtavuuden parantaminen, josta seuraa myös varmennuksen helpottuminen. G3 keskittyy erityisesti parantamaan ohjeiston yhteensopivuutta olemassa olevien varmennusstandardien ja prosessien kanssa. Tavoitteena on, että ohjeiston mukaan laaditut raportit soveltuisivat varmennettaviksi mahdollisimman hyvin. (GRI 2005, Introducing the G3)

3.3 FEE:n keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta

Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) on Brysselissä toimiva tilintarkastusalan kattojärjestö Euroopassa, jonka tavoitteena on muun muassa alan kehittäminen ja edistäminen. (FEE 2005, About FEE) FEE julkaisee vuosikertomustensa lisäksi kommenttikirjeitä, tiedotteita, uutiskirjeitä, tilannekatsauksia ja keskustelualoitteita ajankohtaisista aiheista. (FEE 2005, Publications) Se julkaisi jo vuonna 1999 keskustelualoitteen ympäristöraporttien varmentamisesta, ja vuonna 2000 julkaistiin tämän aloitteen saama palaute. Tässä tarkastellaan vuonna 2002 tehtyä uutta keskustelualoitetta, jossa näkökulmaa on laajennettu koskemaan yhteiskuntavastuuraportteja. Asiakirja sisältää yksityiskohtaisia ohjeita varmennusprosessin toteuttamiseksi käytännössä. (FEE 2002, 6–7)

FEE:n keskustelualoitteen mukaan varmentamiseen on kolme eri lähestymistapaa: laskentatoimen, yhteiskunnallisen tarkastuksen²¹ ja konsultoinnin näkökulma. Varmennusprosessia kuvataan entistä kattavamman lähestymistavan kautta, joka on näiden kolmen yhdistelmä. Siihen kuuluu laskentatoimen näkökulma, jota on laajennettu yhteiskunnallisen tarkastuksen osalta sidosryhmävuorovaikutuksen huomioon ottamisella, ja konsultoinnin osalta johtamisjärjestelmien ja -prosessien ymmärtämyksellä. (FEE 2002, 18; 21) Perinteisen tilintarkastuksen näkökulmaa on siis lähdetty laajentamaan yhteiskuntavastuuraporttien luonnetta vastaavalla tavalla.

FEE:n määritelmän mukaan varmentaja suunnittelee ja toteuttaa varmennustoimeksiannon niin, että hän saa riittävästi sopivaa todentavaa aineistoa saavuttaakseen halutun varmuuden tason ja käyttää harkintaansa antaakseen sitten johtopäätöksen. Varmennuksen laajuudesta ja halutusta varmuuden tasosta voidaan sopia vuorovaikutuksessa johdon ja sidosryhmien kanssa. FEE:n keskustelualoite listaa 11 askelta, joiden mukaan varmennusprosessi voi edetä varmentaja näkökulmasta katsottuna:

- 1) harkitse, voiko toimeksiannon hyväksyä,
- 2) hyväksy toimeksiannon sisältö, laajuus ja ehdot muodollisesti yrityksen kanssa,
- 3) suunnittele: kerää tietoa, arvioi riskit, suunnittele sopiva etenemisjärjestys,
- 4) jos suunnittelu paljastaa, että johtamisjärjestelmiin voi luottaa, testaa järjestelmien toimivuus,
- 5) etene suunnitelman mukaan: analyttiset menettelytavat ja yksityiskohtien testaus,
- 6) hanki yrityksen johdon lausunnot,
- 7) tee kokonaisarvio yhteiskuntavastuuraportista,
- 8) ota huomioon yrityksen julkaisema muu materiaali, joka voi olla ristiriidassa yhteiskuntavastuuraportin kanssa tai muuten harhaanjohtava yhteiskuntavastuuasioiden suhteen,
- 9) laadi varmennusraportti ja muut raportit johdolle,
- 10) jos raportti on julkaistu Internetissä, tarkista sen vastaavuus alkuperäiseen raporttiin ja tarkasta sopiva esitystapa,
- 11) tarkkaile, vaikuttavatko jotkin tiedot varmennetun raportin luotettavuuteen tai onko Internetissä olevaa raporttia muutettu. (FEE 2002, 21–22)

²¹ FEE:n keskustelualoitteessa käytetään termiä *social audit*, joka on tässä käännetty yhteiskunnalliseksi tarkastukseksi.

Varmennustoimeksiannon vastaanottamisesta päätettäessä varmentajan on harkittava riittävätkö hänen taitonsa toimeksiannon suorittamiseen, onko siihen käytettävissä riittävästi resursseja ja henkilöstöä, uhkaavatko jotkin seikat varmentajan riippumattomuutta, ovatko varmennuksen sisältö ja kriteerit sopivia, rajoittaako varmennuksen laajuus toimeksiannon suorittamista, onko yritys riittävän maineikas²² ja tukeeko se varmentajaa, ovatko muut toimeksiantoon liittyvät riskit hyväksyttävissä sekä onko toimeksiannosta saatava palkkio riittävä. FEE:n keskustelualoitteen mukaan varmentajan tärkeitä ominaisuuksia ovat asiantuntemus ja riippumattomuus. Erityisesti riippumattomuutta korostetaan, koska puolueettomat varmennukset ovat arvostettuja. Yhteiskuntavastuureporttien varmennuksen yhteydessä riippumattomuutta uhkaa varsinkin se, jos varmentaja saa muita palkkioita samasta yrityksestä esimerkiksi tilinpäätöksen tarkastajana, tai hän on tehnyt konsulttina sellaista työtä, jota arvioidaan varmennuksen yhteydessä. (FEE 2002, 22–23)

Varmennuksen suunnitteluun kuuluu tiedonkeruu ja sopivan varmennusmenetelmän valitseminen toimeksiantoon liittyvien riskien perusteella. Tilinpäätösten tarkastamisen yhteydessä olennaisuutta voidaan arvioida joissain tapauksissa rahamääräisesti, mutta yhteiskuntavastuureporteissa on tietoja, joita ei voida ilmaista vastaavan yhteisen tekijän kautta, ja olennaisuus joudutaan määrittelemään yksittäistapauksissa ottaen huomioon sidosryhmien näkökulma. Laadullisen tiedon yhteydessä olennaisuuden arviointi on kiinni varmentajan harkinnasta, ja sen määrittäminen voi olla hyvin hankalaa, sillä se on prosessin kannalta keskeinen päätös, ja se on tehtävä ennen varmennuksen alkua. (FEE 2002, 23–24)

Varmennustoimeksiannon suorittamiseksi varmentaja tarvitsee ajantasaista perustietoa yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä. Tietoa voidaan kerätä esimerkiksi haastatteleamalla yhteiskuntavastuuasioista vastaavia työntekijöitä, tarkastamalla toimipaikkoja ja keskustelemalla sidosryhmien kanssa. Suunnitellessaan toimeksiantoa varmentaja selvittää yrityksen yhteiskuntavastuuasioiden tiedonkeruujärjestelmän rakenteen ja toimivuuden voidakseen sen perusteella päättää varmennustyön laajuuden. Varmentajan on hankittava riittävästi todentavaa aineistoa sopivilla järjestelmien ja toimintatapojen tarkastuksilla ja testeillä lausuntonsa tueksi. (FEE 2002, 24–25)

²² Alkuperäisessä asiakirjassa on käytetty ilmausta "the company is of sufficient reputation". Käännös tekstissä on tutkielman tekijän. Tässä tarkoitetaan ilmeisesti sitä, että hyvämaineisen yrityksen tarjoaman toimeksiannon vastaanottamiseen sisältyy pienempi riski.

Kontrollitestit²³ ovat sellaisia, joilla varmentaja hankkii todentavaa aineistoa kontrollijärjestelmien rakenteesta: ovatko ne sopivia estämään ja korjaamaan olennaisia virheitä, ja ovatko ne toimineet koko varmennusjakson ajan. Toimintatapojen testaamisessa on kyse siitä, että yhteiskuntavastuuraportista pyritään havaitsemaan olennaiset virheläusunnot tai puutteet. Tämä voi tapahtua analyttisesti, jolloin tietoja verrataan muuhun aineistoon niiden paikkansa pitävyyden varmistamiseksi, tai yksityiskohtia tarkastamalla, jolloin esitetulle tiedolle haetaan varmuutta pistokokeilla sekä tarkastamalla laskelmia ja yhteenvedoja käyttäen mahdollisuuksien mukaan tietotekniikkaa apuna. (FEE 2002, 25–26)

Vaikka yhteiskuntavastuuraporttien laatiminen ja myös niiden varmennus on vapaaehtoista, eikä siihen ole olemassa mitään yhtä, yleisesti hyväksyttyä raportointi- eikä varmennusstandardia, tilintarkastuksen lähestymistapa kuitenkin edellyttää, että varmennuskohdetta voidaan verrata joihinkin kriteereihin. FEE:n keskustelualoitteen mukaan sopivat kriteerit voidaan määritellä arvioimalla niiden:

- a) merkityksellisyys: kriteerillä on vaikutusta johtopäätöksiin ja esimerkiksi varmennettavan kohteen laatuun
- b) luotettavuus: kriteerin käyttö johtaa yhdenmukaiseen arvioon kohteesta
- c) tasapuolisuus: kriteeri on puolueeton
- d) ymmärrettävyys: kriteeri on selkeä ja kattava eikä monitulkintainen
- e) täydellisyys: kaikki johtopäätöksiin vaikuttavat kriteerit on tunnistettu ja niitä on käytetty

Sopivat kriteerit ovat siis merkittäviä tietylle varmennuskohteelle, ja ne voivat olla jo olemassa, kuten lakien tai muiden tahojen antamien säännösten pohjalta nousevia, tai niitä voidaan kehittää tiettyjä toimeksiantoja varten. (FEE 2002, 27)

FEE:n keskustelualoitteessa käsitellään myös virallisten standardien ja näin ollen varmennuskriteerien puuttumisesta aiheutuvia ongelmia. Varmentaja voi olla huolissaan siitä, onko raportissa annettu tieto täydellistä, tasapainoista ja täsmällistä, sillä hän ei voi tilintarkastajien tavoin viitata lakiin ja kirjanpitosstandardeihin muodostaessaan lausuntoaan. Lisäksi on vaarana, että ilman erityistä huomautusta yhteiskuntavastuuraportin tietojen käyttäjät olettavat, että raportti on tasapainoinen ja täydellinen. Koska yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnin laajuutta ei ole tarkoin määrätty, siihen voi kohdistua epäsuoria vaikutuksia yrityksen ulkopuolelta, esimerkiksi tuotantoketjusta. Tällaisia ul-

²³ Test of control on tässä käännetty kontrollitestiksi.

kopuolisia tekijöitä on kuitenkin vaikea mitata, ja varmennusta voi haitata todennusaineiston puute, joten epäsuorien vaikutusten raportointi on harvinaista. Sopivien varmennuskriteerien valinta voi riippua myös edellisten vuosien käytännöistä. Aiempien vuosien vertailutiedoilla voidaan havainnollistaa nykyistä kehitystä, mutta toisaalta raporttien käyttäjille tulee tehdä selväksi, ulottuuko varmennus myös näihin vertailulukuihin. (FEE 2002, 28)

Varmennuksen laajuudessa tärkein kysymys on se, sovitaanko siitä jo toimeksiannon alussa, vai muotoutuuko se toimeksiannon kuluessa. Joissain tapauksissa varmennus voidaan rajoittaa koskemaan vain osaa varmennuslausunnosta, jolloin tiedon käyttäjät saattavat silti yhdistää varmentajan allekirjoituksen koko raporttiin. Näin voi tapahtua, vaikka lausunnossa ilmaistaisiin selkeästi varmennuksen laajuus ja tehty työ, joten osittaisen varmennustoimeksiannon hyväksyttävyyttä on harkittava, sillä ulkopuolelle jääneet seikat voivat kaikesta huolimatta kasvattaa kokonaisriskiä. Jos varmennuksen laajuudesta päätetään vasta työn kuluessa, sitä voi rajoittaa esimerkiksi ennalta arvaamaton todentavan aineiston puute tai se, ettei johto tarjoa varmentajalle tarpeellista todentavaa aineistoa. Koska yhteiskuntavastuuraportointikin kehittyä, etukäteen voi olla vaikea tietää sopivia kriteereitä ja saatavilla olevaa todentavaa aineistoa ja sitä, mikä tarkalleen ottaen on tarvittava laajuus. (FEE 2002, 31–32)

Sidosryhmät voivat muodostaa varmennustyön laajuudesta erilaisen käsityksen, kun varmennuslausunnossa pyritään viestimään. Keskeisimmät ongelmat koskevat lakien ja säädösten noudattamista sekä toiminnan jatkuvuutta. Varmennuksessa pyritään löytämään esimerkkejä niistä toimintatavoista, jotka eivät ole sopusoinnussa lakien ja säädösten kanssa, ja jotka voisivat olennaisesti vaikuttaa yhteiskuntavastuuraporttiin. Varmentajan tehtävänä on siis raportoida ainoastaan se, että yrityksen toimintatavat noudattavat lakeja, ja se pystyy hoitamaan mahdolliset rikkeet, eikä toimeenpanna lakien noudattamista yrityksessä. Varmentajan tehtävänä ei ole aktiivisesti etsiä sellaisia seikkoja, jotka vaikuttaisivat yrityksen toimintaan niin voimakkaasti, että toiminnan jatkuvuus olisi vaarassa. Jos tällaisia seikkoja, kuten johtamisjärjestelmien vakavia heikkouksia, kykenemättömyyttä noudattaa uutta lainsäädäntöä tai muita vakavia sääntörikkomuksia kuitenkin havaitaan, niistä on kerrottava yrityksen johdolle. (FEE 2002, 32–34)

Sekä yhteiskuntavastuun raportointiin että raporttien varmennukseen sisältyy riskejä sidosryhmille, muille tiedon käyttäjille, raportoivalle yritykselle ja varmentajalle. Tiedon käyttäjillä on riski perustaa päätöksensä epäasialliseen tietoon, ja raportoiva organisaatio kohtaa yleisen liiketoimintariskin yhteiskuntavastuuasioiden vaikutuksesta. Varmentajan riski on se, että hän lausuu raportin täyttävän sille asetetut kriteerit, vaikkei näin olisikaan. Varmennustoimeksiannon suunnittelulla pyritään vähentämään tätä riskiä, ja siihen on kaksi keinoa, riskimallin käyttö ja olennaisuuden määrittäminen. Riskimallissa on kyse samasta tekniikasta kuin tilintarkastuksessa tarkastusriskin hallinnassa,²⁴ mutta sen käyttöä rajoittaa yhteiskuntavastuuraporttien kohdalla se, että osa tiedosta on laadulista eikä rahamääräistä. Korkean tason varmennuksessa riski epäasiallisen lausunnon antamisesta jää osittain jäljelle, ja jos varmennus on tehty matalalla tasolla, riski kasvaa edelleen. (FEE 2002, 35–36)

Yhteiskuntavastuuraporttien laatimisen yhteydessä vuorovaikutus sidosryhmien kanssa on olennaisempaa kuin tilinpäätösten laatimisen yhteydessä, koska raportointi- ja varmennuskäytännöt eivät ole vakiintuneita ja yleisesti hyväksytyjä. Varmentaja voi ottaa osaa tähän vuorovaikutukseen johdon kanssa tai olemalla suoraan yhteydessä sidosryhmiin. Varmentaja voi välittää tietoa varmennustyön laajuudesta, merkittävydestä ja varmennuslausunnon tarkoituksesta. Varmennuslausunnossa voidaan viitata sidosryhmävuorovaikutukseen osallistumiseen. Yhteiskuntavastuuasioiden tullessa laajempaan tietoisuuteen, raportin laatijat ja myös varmentajat tarvitsevat ajantasaista tietoa siitä, mitkä tahot ovat yrityksen sidosryhmiä ennakoidakseen ja vastataksaan niiden muuttuviin tarpeisiin. (FEE 2002, 38–39)

FEE:n keskustelualoitteessa yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseksi käsitellään yhteiskuntavastuuta yleensä ja jokaista sen osa-aluetta, ympäristö- ja sosiaalisia ja taloudellisia asioita hyvin yksityiskohtaisesti pohtimalla ensin sitä, millä indikaattoreilla tekijää mitataan ja nostamalla sitten esiin seikkoja liittyen johtamisjärjestelmiin ja varmennukseen. Keskustelualoite listaa myös useita esimerkkejä varmennustoimenpiteiksi kullakin osa-alueella. Seuraavassa keskitytään yhteiskuntavastuun ja sen jokaisen osa-alueen varmennusta koskeviin erityiskysymyksiin ja ongelmakohtiin.

FEE:n mukaan yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksessa keskeisimmät ongelmat liittyvät hyväksytyn raportointiviitekehyksen puutteeseen, indikaattoreiden

²⁴ Riskimallista ja tarkastusriskin hallinnasta lisää esimerkiksi Riistama 1999.

monipuolisuuteen ja subjektiivisuuteen, siihen, missä laajuudessa sopivat johtamisjärjestelmät ovat käytössä, yrityksen ulkopuolelta tuleviin vaikutuksiin ja vaikeuteen tunnistaa sidosryhmät, käydä tehokasta vuorovaikutusta sekä vastata sidosryhmien asettamiin odotuksiin. Ongelmat korostuvat, jos raportointi on vasta vähän kehittynyttä ja sen laatijat ja varmentajat eivät ole vielä riittävän perehtyneitä asiaan. Raportissa olevan tiedon subjektiivinen luonne voi rajoittaa todentavan aineiston hankintaa. Korkeaa varmuuden tasoa ei voida saavuttaa silloin, kun varmentajan on tyydyttävä tarkistamaan tietojen yhtäpitävyys muun organisaation julkistaman tiedon avulla. (FEE 2002, 41–43)

Ympäristöasioiden raportointi on FEE:n mukaan kehittynein yhteiskuntavastuun osa-alue, johon voivat toisaalta liittyä varmennuksen kovimmat, tekniset ongelmat tieteellisten ja monimutkaisten ympäristömittareiden sekä tietojen ymmärtämisen vuoksi. Sosiaalisten asioiden raportointi on ympäristöasioita vähemmän kehittynyttä, eikä varmennuksessa voida luottaa kovinkaan paljon johtamisjärjestelmien toimivuuteen tällä alueella. Yrityksen toimet voivat aiheuttaa erilaisilla alueilla erilaisia vaikutuksia, mikä rajoittaa vertailumahdollisuuksia. Sosiaalisista asioista suurin osa on ilmaistu laadullisilla indikaattoreilla ja kerätty eri lähteistä. Mitä yksityiskohtaisempaa tieto on, sen vaikeampi sitä on varmentaa, ja joskus vain keskustelu johdon kanssa auttaa ymmärtämään raportoidun tiedon merkityksen. Sosiaalisten asioiden yhteydessä myös vuoropuhelulla sidosryhmien kanssa on eniten merkitystä, erityisesti silloin, kun yritys toimii monikanallisesti ja arkaluonteisilla teollisuudenaloilla. (FEE 2002, 45–50)

Taloudelliset kysymykset ovat yhteiskuntavastuuraportoinnin vähiten kehittynein osa-alue, ja varmentajat kohtaavat siinä eniten ongelmia, esimerkiksi pohtiessaan miten taloudellinen tieto yhteiskuntavastuuraportissa suhteutuu tilinpäätökseen. Yhteiskuntavastuun taloudellisiin indikaattoreihin käytettävä tieto on todennäköisesti sellaista, ettei se ole sisäisen tarkkailun piirissä²⁵. Organisaation ulkopuolelta tulevan tiedon luotettavuuden ja aukottomuuden lisäksi varmentajan on selvitettävä myös se, miten tilinpäätökseen sisältyviä lukuja on käytetty yhteiskuntavastuuraportissa, ellei hän samalla ole yrityksen tilintarkastaja. (FEE 2002, 54)

²⁵ Yhteiskuntavastuusta ja sisäisestä tarkkailusta ks. Alenius 2006.

3.4 AA1000 -standardin mukainen varmennusprosessi

AccountAbility on vuonna 1995 perustettu voittoa tavoittelematon yhteisö, jonka tavoitteena on edistää kestävä kehityksen laskentaperiaatteita. AccountAbility on perustettu liike-elämän, yhteiskunnan ja julkisen sektorin toimijoiden yhteiseksi foorumiksi. Organisaatorakenne on samantapainen kuin GRI:ssa: neuvosto (council), tekninen komitea (technical committee), toimikunta (operating board) ja sihteeristö. AccountAbility kehittää erilaisia standardeja, joista AA1000 -sarja on merkittävin, tekee tutkimusta ja jakaa tietoa laskentakäytännöistä. Organisaation toimipiste on Lontoossa. (AccountAbility 2006, About Us) AA1000 Assurance Standard on ensimmäinen ja avoin²⁶ 25.3.2003 julkaistu standardi yritysten yhteiskuntavastuutietojen varmennukseen. Se on suunniteltu täydentämään erityisesti GRI -raportointiohjeistoa, mutta myös muita yhteiskuntavastuun raportointia koskevia ohjeistoja. Standardi perustuu taloudellisen tiedon, ympäristötietojen ja laadullisten tietojen varmennuksen vallalla oleviin käytäntöihin. AA1000 Assurance Standard on yleisesti sovellettava standardi, joka tarjoaa opastusta varmennuksen avainkohtiin. (AccountAbility, 2005 AA1000 Series; AccountAbility 2003, 4–5, 9)

AA1000 Assurance Standardin pääpiirteisiin kuuluu se, että se kattaa laajasti yritysten yhteiskuntavastuuasiat ja keskittyy varmennettavan kohteen olennaisuuteen ja tarkkuuteen erityisesti sidosryhmien näkökulmasta. Standardin mukaan on tärkeää, että yritys ymmärtää oman suorituskykynsä ja toimintansa vaikutukset, sekä pitää huolta siitä, että raportti vastaa erityisesti sidosryhmien tiedontarpeeseen. Lähestymistapa on ennakoiva, ja standardi antaa lähtökohdat myös julkisen varmennuslausunnon laatimiselle. AA1000 Assurance Standard tukee ja pyrkii yhdistämään erilaisia lähestymistapoja varmennukseen, ja se soveltuu käytettäväksi erityyppisissä ja -kokoisissa organisaatioissa, joiden kulttuurinen tai yhteiskunnallinen tausta sekä maantieteellinen sijainti voivat olla erilaisia. Standardi asettaa vaatimuksia myös varmentajan kelpoisuudelle. (AccountAbility 2003, 5–6)

Standardi on tarkoitettu erityisesti varmentajien käyttöön toimeksiantojen suunnittelua ja toteutusta varten. Tämän lisäksi standardi pyrkii ohjeistamaan myös muita tahoja, kuten raportoivaa organisaatiota, sidosryhmiä, päättäjiä ja ammattilaisia raportoinnin ja varmennuksen kehittämisessä. AA1000 Assurance Standardiin liittyviä tarkempia käy-

²⁶ Avoinuudella tarkoitetaan tässä sitä, että AA1000 Assurance Standardia ei ole patentoitu.

tännön ohjeita löytyy Guidance Notes -asiakirjoista, joista ensimmäinen on julkaistu 18.3.2004. Lisäksi Practitioner-2-Practitioner Notes -asiakirjoissa kuvataan ja analysoidaan AA1000 Assurance Standardin käyttökokemuksia. Näitä Practitioners Note -asiakirjoja on julkaistu tähän mennessä kaksi, ensimmäinen 15.12.2003 ja toinen 15.4.2004. (Account Ability 2003, 7–8; AccountAbility 2005, AA1000 Series)

AA1000 Assurance Standard antaa kolme periaatetta, joita on noudatettava varmennustoimeksiantoa suoritettaessa. Nämä ovat olennaisuus, eheys ja vastaavuus²⁷ sidosryhmien tiedontarpeeseen. Periaatteiden noudattaminen riippuu siitä, millaista varmuuden tasoa tavoitellaan. Varmuuden tasoon puolestaan vaikuttavat saatavilla oleva tieto, riittävä todentava aineisto, taustalla olevat järjestelmät ja prosessit, sisäisen varmennuksen järjestelmät, jo olemassa oleva varmennus jollain raportoinnin osa-alueella, varmennukseen kohdistetut resurssit, lainsäädännön tai kaupankäynnin asettamat ehdot ja varmentajan kyvyt. Varmennuksen tason odotetaan kasvavan ajan myötä, ja tavoiteltavasta tasosta tulisi sopia yrityksen johdon kanssa etukäteen.²⁸ Jos varmennuksen taso muuttuu toimeksiannon aikana, siitä tulisi raportoida sidosryhmille, kuten myös siitä, miten standardin kolme pääperiaatetta toteutuvat toimeksiannon eri osa-alueilla. (AccountAbility 2003, 13–14)

Olennaisuuden periaatteen mukaan varmentajan on annettava lausunto siitä, sisältyykö organisaation laatimaan raporttiin sellaista tietoa, jota sidosryhmät edellyttävät arviointinsa, päätöksentekonsa ja toimintansa tueksi. Tieto määritellään olennaiseksi, jos sen puuttuminen tai virheellisyys vaikuttaa raportoivan organisaation sidosryhmien päätöksentekoon tai toimiin. Sidosryhmälähtöinen lähestymistapa on hyvin keskeinen, ja sen kehittymistä käytännössä selostetaan sekä Guidance Notes että Practitioner Notes -asiakirjoissa. (AccountAbility 2003, 14–15) Sidosryhmien näkökulma on hallitseva, mutta se voi myös vaikeuttaa varmennusta, jos sen huomioon ottaminen on hankalaa.

AA1000 Assurance Standard antaa esimerkkejä asioista, jotka on huomioitava olennaisuutta arvioitaessa. Näitä ovat lainsäädännön noudattaminen, sovittujen toimintatapojen noudattaminen, vertailukohteisiin ja kilpailijoiden suorituksiin perustuvat seikat ja sidosryhmien käytökseen sekä havaintoihin ja näkökulmiin vaikuttavat asiat. Näiden

²⁷ Materiality, Completeness and Responsiveness. Käännös tutkielman tekijän.

²⁸ Vrt. varmuuden tason kasvu kuvassa 1 sivulla 17.

perusteella varmentaja ja toimeksiantaja sopivat varmennuksessa käytettävistä kriteereistä. (AccountAbility 2003, 16)

Varmentajan on määriteltävä, mikä raportissa on olennaista raportoivalle organisaatiolle, eli mitä mittareita ja tavoitteita käytetään strategisessa ja operationaalisessa päätöksenteossa, ja toisaalta sidosryhmille, eli onko raportti vertailukelpoinen suhteessa muihin organisaatioihin ja standardeihin. Jos varmentaja havaitsee puutteita tai virheellisiä tietoja, sen pitäisi kehottaa organisaatiota parantamaan raporttiaan. Ellei näin tapahdu, parannukset tulisi sisällyttää varmennuslausuntoon. (AccountAbility 2003, 16–17)

Eheyden periaate edellyttää, että varmentaja arvioi, missä laajuudessa raportoiva organisaatio tunnistaa ja ymmärtää omalla kohdallaan olennaiset yhteiskuntavastuuasiat. Ne voivat liittyä toimintaan, tuotteisiin, palveluihin, toimipaikkoihin ja tytäryhtiöihin, joissa sillä on määräysvalta ja joista se kantaa lakisääteisen vastuun. Tällaisia asioita voi löytyä laajemmalta, kun yleensä ajatellaan, ja ne liittyvät eheyden periaatteeseen silloin, kun raportoivalla organisaatiolla on valtaa niihin. Varmentajan tulisi tunnistaa olennaiset puutteet raportoivan organisaation kyvyssä ymmärtää toimintaansa, ja keskustella niistä. Ellei organisaatio muuta näitä asioita tai ilmaise puutteita raportissaan, varmentajan tulisi kertoa niistä varmennuslausunnossa. (AccountAbility 2003, 17)

Vastaavuuden periaatteen mukaan varmentajan on arvioitava, vastaako organisaatio raportissaan niihin asioihin, joista sidosryhmät ovat kiinnostuneita ja onko se noudattanut niitä menettelytapoja ja standardeja, joita siltä odotetaan. Organisaation on raportoitava siitä, miten se aikoo vastata sidosryhmien tiedontarpeeseen ja ilmoitettava sopivien mittareiden avulla merkittävistä muutoksista yhteiskuntavastuuasioissa. Organisaation ei oleteta olevan samaa mieltä sidosryhmien kanssa, mutta sen on otettava ne huomioon raportoinnissaan. (AccountAbility 2003, 18)

Varmentajan tehtävänä on arvioida, onko organisaatio päättänyt toimistaan sidosryhmien tiedontarpeeseen vastaamiseksi, julkaissut siihen liittyvät menettelyohjeet, tavoitteet ja mittarit, osoittanut että se on kohdistanut riittävästi resursseja menettelytapojen ja sitoumusten toteuttamiseen ja viestinyt tästä kaikesta raportissaan niin, että tieto on oikeaan aikaan sidosryhmien saatavilla. Tarvittavan todentavan aineiston varmentaja saa organisaatiosta, muusta sidosryhmien näkökulmaa koskevasta tiedosta sekä muista vertailukohteista. (AccountAbility 2003, 18–19)

Varmentajan on kerättävä ja arvioitava raportin tietoja tukevaa todentavaa aineistoa. AA1000 Assurance Standardin mukaan siihen kuuluu kvantitatiivista ja kvalitatiivista tietoa menneestä toiminnasta. Kvantitatiivisen tiedon arviointiin kuuluu myös taustalla oleva tiedontuottamisjärjestelmä, ja tarkastukseen voi käyttää tavallisia taloudellisen ja ympäristötiedon analysointiin käytettäviä menetelmiä. Laadullista tietoa, kuten sidosryhmien näkemyksiä, tulisi analysoida niin, että sopivat laskentarajat olennaisen tiedon löytämiseksi ja eheyden periaatteen toteutumiseksi voidaan määritellä. Todentavan aineiston arvioimiseksi varmentajan voi olla tarpeen osallistua sidosryhmävuorovaikutukseen. Todentavaan aineistoon sisältyy myös sellaisen tiedon hankkiminen, jonka avulla voidaan arvioida organisaation ilmaisemien tavoitteiden toteuttamiskelpoisuutta ja muita sitoumuksia, ja sitä, vastaavatko ne sidosryhmien tiedontarpeeseen. Varmentajan on myös arvioitava, onko organisaatiolla riittävät järjestelmät, kyvyt ja resurssit tarvittaviin toimenpiteisiin. (AccountAbility 2003, 21–22)

AA1000 Assurance Standard asettaa vaatimuksia myös varmentajille, joiden varassa on varmennustyön luotettavuus, riippumattomuus, puolueettomuus ja standardien oikea käyttö. Standardin mukaan varmentajan on oltava todistetusti riippumaton raportin laatineesta organisaatiosta. Varmentajan riippumattomuuden takaamiseksi jokaista toimeksiantoa varten olisi tehtävä lausunto, johon kuuluu ilmoitus riippumattomuudesta, eturistiriitatilanteista tai kaikista lähiaikoina tapahtuneista, olemassa olevista tai mahdollisista taloudellisista suhteista raportoivaan yritykseen. Varmentajan on oltava myös puolueeton, eikä hänen lausuntoonsa saa vaikuttaa suhde sidosryhmiin. Puolueettomuudesta on tehtävä samanlainen lausunto kuin riippumattomuudesta lukuun ottamatta eturistiriitojen käsittelyä. (AccountAbility 2003, 25–26)

Varmentajan ja raportin laatineen organisaation on varmistettava, että kaikilla varmennusprosessiin osallistuneilla on riittävät taidot. Varmennustiimin jäsenten kyvyistä on raportoitava sidosryhmille kertomalla ammatilliset taidot, varmennuskokemus ja erikoistumisosa-alue. Ammatillisiin taitoihin liittyvät esimerkiksi kvantitatiivisen tiedon käsittelytaidot ja koulutus eri osa-alueisiin varmennuksessa. Varmennuskokemukseen sisältyvät aiemmat toimeksiannot sosiaalisen, eettisen, ympäristöä koskevan ja taloudellisen tiedon varmennuksessa. (AccountAbility 2003, 27–28)

Varmentajan lisäksi myös hänen taustayhteisöltään edellytetään tiettyjä kykyjä, kuten sopivaa varmennustoiminnan valvontaa, lainsäädännön ymmärtämistä ja näitä ylläpitävää infrastruktuuria, joka myös takaa varmennuksessa syntyneen materiaalin pitkäaikaisen ja turvallisen säilytyksen. Varmennustoiminnan valvonnassa on kiinnitettävä huomiota siihen, että parhaita mahdollisia standardeja noudatetaan, eivätkä kaupalliset tavoitteet tai riittämättömät kyvyt vaikuta työhön. Jollei varmentaja kuulu mihinkään organisaatioon, hänen tulisi silti huolehtia vastaavista järjestelyistä. (Account Ability 2003, 28–29)

3.5 Ohjeistojen painotukset, erot ja yhtäläisyydet

ISAE 3000 -standardin nimestä voi jo päätellä paljon sen sisällöstä: se on osa IFACin standardeja ja tarkoitettu ohjeistamaan juuri varmennustoimeksiantoja. Tilintarkastusyhteisöt on velvoitettu noudattamaan sitä muiden IFACin vaatimusten rinnalla, ja se on erityisesti kohdistettu varmentajina toimiville tilintarkastajille. Ohjeisto antaa vahvat yleisperiaatteet ja sisältää toimenpide-ehdotuksia, mutta konkreettisia esimerkkitalanteita siinä ei kuvailla. Standardissa painotetaan todentavan aineiston hankintaa ja annetaan paljon vastuuta varmentajalle: ammatillinen harkinta ja arviointi ovat keskeisessä asemassa. Ohjeistosta voi havaita, että se on tarkoitettu antamaan neuvoa epävarmuutta herättäviin toimeksiantoihin, sillä varovaisuuden noudattamista korostetaan monessa kohdassa. Esimerkit yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta voisivat tuoda apua epävarmoihin tilanteisiin.

GRI:n verifiointityöryhmän raportti kuvailee varmennusta varsin yleisellä tasolla ja on enemmän toimintaehdotus kuin standardi. Raportista heijastuu GRI-organisaation pyrkimys yhteiskuntavastuuraportoinnin ja varmennuskäytäntöjen kehittämiseen. Se on laadittu GRI:n eikä varmentajan näkökulmasta: asetelma on erilainen kuin ISAE 3000 -standardissa, koska esille tulee myös yrityksen ja varmentajan vuorovaikutus. Varmennustoimeksiannon suunnittelu korostuu, mutta konkreettisia toimintaohjeita tai esimerkkejä ei anneta. Verifiointityöryhmän raportti kiinnittää kuitenkin huomiota varmentajaan ja asettaa vaatimuksia tämän pätevyydelle.

FEE:n keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen on yksityiskohtaisin käsillä olevista ohjeistoista. Siinä annetaan tarkkoja käytännön ohjeita ja 11 askelta käsittävä suositus varmennustoimeksiannon etenemiseksi. Näkökulma on

tilintarkastajalähtöinen ISAE 3000 -standardin tapaan, mikä on luonnollista kun ottaa huomioon ohjeiston laatijatahon. Keskustelualoite painottaa ongelmalähtöisyyttä ja yhteiskunta-vastuuraporttien varmennuksen erityispiirteitä. Erityistä huomiota kiinnitetään mahdollisiin riskeihin.

AA1000 Assurance Standard on GRI:n verifiointityöryhmän raportin tavoin hyvin yleisluontoinen. Keskeisintä on sidosryhmänäkökulman painottaminen. Sidosryhmät otetaan huomioon varmennusprosessissa. Koko ohjeisto on tarkoitettu varmentajien lisäksi myös muille tahoille, kuten juuri sidosryhmille. Kantavat periaatteet, olennaisuus, eheys ja vastaavuus sidosryhmien tiedontarpeeseen läpäisevät koko standardin. Myös tässä ohjeistossa asetetaan vaatimuksia varmentajalle ja lisäksi tämän taustayhteisölle.

Kaikissa ohjeistoissa mainitaan kriteerit, eli ne asiat, joiden perusteella raportti varmennetaan. Raportin on täytettävä tietyt vaatimukset, ja näitä vaatimuksia voidaan johtaa raportointiohjeistosta, laeista, säädöksistä tai kehittää erityisesti tiettyjä toimeksiantoja varten. Kriteerit tulevat enemmän esille ISAE 3000:ssa ja FEEn keskustelualoitteessa, mutta ne mainitaan myös GRI:n verifiointityöryhmän raportissa ja AA1000 Assurance Standardissa.

Taulukkoon 1 on koottu varmennusta koskevien ohjeistojen eroja, yhtäläisyyksiä sekä painotuksia. Erot liittyvät ohjeistojen näkökulmaan ja laatijatahoon, yhtäläisyydet puolestaan siihen, että varmennuskriteereitä pidetään tärkeinä ja käytännön ohjeita on hyvin niukasti. Kaikki varmennusta koskevat ohjeistot mainitsivat edellytyksiä varmentajan pätevyydelle.

ISAE 3000 -standardi edellyttää varmentajalta IFACin eettisten vaatimusten noudattamisen lisäksi paljon harkintaa ja erilaisia arviointeja. Tämä tulee esille erityisesti ulkopuolisen asiantuntijan käytön yhteydessä: varmentajan on joka tapauksessa pystyttävä arvioimaan myös asiantuntijan työtä ja ymmärrettävä sille asetetut tavoitteet ja tulokset. GRI:n verifiointityöryhmän raportissa varmentajalta odotetaan riippumattomuuden ja puolueettomuuden ohella rehellisyyttä, velvollisuudentuntoa ja työssä saadun luottamuksellisen tiedon salassapitoa. Samoin kuin ISAE 3000 -standardissa, myös GRI:n ohjeistuksessa varmentajalla edellytetään olevan riittävästi kokemusta ja kykyjä toimeksiannon suorittamiseen, vaikka asiantuntija-apua olisi käytettävissä.

Ohjeisto	ISAE 3000	GRI:n verifiointiryhmä	FEE:n keskustelualoite	AA1000 AS
Ominaisuus				
Näkökulma	tilintarkastajan	ohjeistajan	tilintarkastajan	sidosryhmien
Tyyppi	standardi, antaa yleisperiaatteet	toimintaehdotus	yksityiskohtainen ohje	standardi, yleisluontoinen
Laatijataho	IFAC - tilintarkastajien järjestö	GRI - raportoinnin kehittäjä	FEE - tilintarkastajien järjestö	AccountAbility - laskentakäytäntöjen kehittäjä
Varmentaja	oletetaan, että tilintarkastaja	ei määritetty, mutta vaatimuksia pätevyydelle	oletetaan, että tilintarkastaja	ei määritetty, mutta vaatimuksia pätevyydelle ja taustayhteisölle
Painotus	varovaisuus	suunnittelu	ongelmat ja riskit	sidosryhmät
Kriteerit	keskeisiä	mainitaan	keskeisiä	kolme pääperiaatetta
Käytännön ohjeet	ei ole	ei ole	lähinnä ongelmakohtiin	ei ole

Taulukko 1. Varmennusta koskevien ohjeistojen yhtäläisyyksiä, eroja ja painotuksia.

FEE:n keskustelualoite listaa varmentajan ominaisuuksiksi asiantuntijuuden ja riippumattomuuden lisäksi sen, että varmentajalla on ajantasaista tietoa yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä. AA1000 Assurance Standardin mukaan varmentajan varassa on työn luotettavuus, riippumattomuus, puolueettomuus ja standardien oikea käyttö. Varmentajan tehtävänä on huolehtia myös siitä, että kaikilla prosessiin osallistuneilla on riittävät taidot. Taustayhteisöltä edellytetään mahdollisuutta varmennustoiminnan valvontaan, lainsäädännön ymmärtämiseen sekä varmennustoimeksiantoa koskevan materiaalin säilytykseen. Ilman taustayhteisöä, esimerkiksi tilintarkastusyhteisöä, näistä edellytyksistä on varmasti hankala huolehtia. Osa varmentajille asetetuista pätevyysvaatimuksista ovat sellaisia, että ne voidaan saavuttaa esimerkiksi tilintarkastajana toimimisen kautta, kuten ajantasainen tieto yrityksestä. Asioiden olennaisuuden harkinta, arviointi ja asiantuntijoiden työn tunteminen ovat puolestaan niitä ominaisuuksia, joiden täyttäminen voi tuntua ylivoimaiselta, ellei varmentaja tunne yritysten yhteiskuntavastuun peruskysymyksiä.

Niskala & Tarna (2003, 194) nimeävät ohjeistojen yhteiseksi piirteeksi sen, että niissä varmennus kuvataan vaiheittain etenevänä prosessina, jonka eri osien toteuttamiseen liittyy laadullisia vaatimuksia. Liitteeseen 2 on koottu kuvio varmennuksen vaiheittaisesta etenemisestä kaikkien tässä tarkasteltujen ohjeistojen perusteella.

4 VARMENNUKSEN TULOKSISTA RAPORTOIMINEN

Yhteiskuntavastuuraportin varmennuksen tuloksena varmentaja laatii lausunnon, joka liitetään tilintarkastuskertomuksen tapaan osaksi raporttia. Varmennusmenettelyä kuvailevat ohjeistot antavat tiettyjä vähimmäisvaatimuksia siitä, mitä varmennuslausunnossa tulisi esittää. Lausunnossa tulisi kertoa esimerkiksi varmennustyön laajuudesta, tavoiteista ja toteutetuista varmennustoimenpiteistä sekä niihin liittyvistä rajoitteista. Lukijan olisi pystyttävä lausunnon avulla muodostamaan käsitys siitä, onko varmennusmenettely uskottava ja mikä on varmennuksen taso. (Niskala & Tarna 2003, 200–201) Seuraavaksi tarkastellaan varmennusta koskevien ohjeistojen antamia suosituksia varmennuslausunnon laatimiseksi. Luvun lopussa vertaillaan varmennuslausuntojen rakennetta.

4.1 ISAE 3000 -standardin ohjeet varmennuksen tuloksista raportointiin

International Standard on Assurance Engagements 3000 antaa ohjeita varmennustyön tuloksista raportointiin kohdissa 45–56. Varmentajan tulisi lopuksi todeta kaiken relevantin aineiston perusteella, onko varmennuslausunnossa ilmaistun johtopäätöksen tueksi olemassa riittävästi todentavaa aineistoa. Kirjallisesta varmennuslausunnosta tulisi standardin mukaan käydä selkeästi ilmi johtopäätös varmennuskohteesta. Suullisesti annettu kertomus voidaan helposti ymmärtää väärin, joten sitä ei tavallisesti anneta ilman kirjallisen kertomuksen tukea. (IFAC 2005, 920)

ISAE 3000 ei edellytä vakioidun lausuntomallin käyttöä, vaan se määrittää lausunnon peruselementit, joita voidaan käyttää soveltuvien osien. Lyhyt lausunto sisältää tavallisesti vain nämä perustiedot, ja pidemmässä voi puolestaan olla yksityiskohtainen kuvaus toimeksiannon ehdoista, käytetyistä kriteereistä ja havainnoista sekä myös suosituksia. Suositukset ja varmennuksen yhteydessä tehdyt havainnot on ilmaistava selkeästi erillään varmentajan johtopäätöksistä. (IFAC 2005, 921)

Standardissa mainitaan kaksitoista asiaa, joiden tulisi sisältyä varmentajan lausuntoon (IFAC 2005, 921–925):

- a) otsikko, josta selkeästi käy ilmi, että kyseessä on riippumaton varmennuslausunto, ja joka selventää varmennustoimeksiannon ja kertomuksen luonnetta sekä erottaa varmentajan kertomuksen muiden tahojen antamasta raportista,
- b) vastaanottaja, eli osapuoli tai osapuolet, joille kertomus osoitetaan,

- c) toimeksiannon kuvaus ja varmennettavan kohteen määrittely eli ajankohta ja kokonaisuus, johon varmennus liittyy ja selostus kohteen erikoispiirteistä,
- d) kriteerien määrittely, niiden alkuperä ja ovatko ne ennalta määriteltäviä vai toimeksiantoa varten laadittuja, käytetyt mittaamenetelmät ja niissä mahdollisesti tapahtuneet muutokset sekä tulkinta kriteerien käytössä,
- e) jos mahdollista, kuvaus varmennuskohteen arviointiin ja mittaamiseen liittyvistä rajoituksista suhteessa käytettyihin kriteereihin,
- f) jos käytetyt kriteerit ovat vain tiettyjen käyttäjien saatavilla tai vain tiettyä tarkoitusta varten, lausunto on rajattava sen mukaisesti,
- g) määritelmä vastuussa olevasta osapuolesta sekä kuvaus tämän osapuolen ja varmentajan vastuista,
- h) lausunto siitä, että varmennus on tehty ISAE 3000 -standardin mukaan,
- i) yhteenveto tehdystä työstä, erityisesti jos varmuuden taso on rajoitettu,
- j) johtopäätös joko positiivisessa muodossa (kohtuullinen varmuuden taso) tai negatiivisessa muodossa (rajoitettu varmuuden taso) ja asiayhteys, johon se liittyy sekä selkeä selostus mahdollisista varauksista,
- k) kertomuksen päiväys sekä
- l) yrityksen tai tilintarkastajan nimi ja kertomuksen antamispaikka, jotta kertomuksesta vastuullisen henkilön nimi tai yritys käy selville.

Kertomusta voidaan laajentaa niin, että siihen sisältyy myös muita kuin johtopäätökseen vaikuttavia tietoja ja selvityksiä. Informaation merkitystä on arvioitava suhteessa oletettujen käyttäjien tarpeisiin. Lisätietojen on oltava selkeästi erillään varmentajan johtopäätöksestä ja sanamuodoltaan sellaisia, etteivät ne vaikuta tehtyyn johtopäätökseen. (IFAC 2005, 925)

Varmentajan ei tulisi antaa varauksetonta lausuntoa, jos asia on tai voi olla hänen mielestään olennainen, ja seuraavat ehdot täyttyvät:

- 1) varmennustoimeksiannon laajuus on rajoitettu eli olosuhteet, vastuussa oleva osapuoli tai toimeksiantaja asettaa rajoituksia, jotka estävät varmentajaa hankkimasta riittävää todentavaa aineistoa varmennusriskin vähentämiseksi hyväksyttävälle tasolle,
- 2) johtopäätös on muotoiltu joko vastuussa olevan osapuolen väitteiden perusteella, eivätkä ne ole totuudenmukaisia, tai kohteen ja kriteereiden perusteella, ja lisäksi tieto kohteesta on olennaisesti virheellistä,

- 3) toimeksiannon hyväksymisen jälkeen käy ilmi, että kriteerit eivät ole sopivia tai kohde ei sovi varmennettavaksi, jolloin varmentajan tulisi ilmaista varauksellinen tai vastakkainen johtopäätös, jos tiedot johtavat lukijaa harhaan.

Näissä tilanteissa varmentajan tulisi antaa varauksellinen johtopäätös varmennuskohdesta tai sanoutua kokonaan irti johtopäätöksen tekemisestä. (IFAC 2005, 925–926)

Jos kyseessä on vähemmän olennainen asia, varmentajan tulisi antaa varauksellinen johtopäätös sitä edellyttävistä asioista ja muilta osin puhdas lausunto. Tilanteissa, joissa puhdas lausunto on muotoiltu vastuussa olevan osapuolen väitteiden mukaan, ja siinä tulee ilmi, että kohteesta saatu tieto on olennaisesti väärää, varmentajan tulisi ilmaista varauksellinen tai vastakkainen johtopäätös. Varmentajalla voi olla myös muita raportointivelvollisuuksia, kuten esimerkiksi varmennustoimeksiannon yhteydessä ilmilleiden tärkeiden ja merkittävien asioiden saattaminen vastuussa olevan osapuolen johdon tietoon. (IFAC 2005, 926) Johtopäätöksen muotoa ja muodostamista käsitellään ISAE 3000 -standardissa tarkemmin kuin muissa varmennusta koskevissa ohjeistoissa, mikä kuvaa koko standardista heijastuvaa, tilintarkastajan työlle ominaista varovaisuutta.

4.2 GRI:n verifiointityöryhmän ohjeet varmennuksen tuloksista raportointiin

Varmentaja viestii tutkimustuloksistaan ja johtopäätöksistään suhteessa varmennustoimeksiannon laajuuteen raportilla, lausunnolla tai muulla sopivalla tavalla, esimerkiksi symboleilla, joiden merkitys on myös kerrottu. Raportin tai lausunnon muodosta ja oletetuista käyttäjistä on sovittu jo etukäteen raportoivan organisaation kanssa. Varmentajan raportti tai lausunto julkaistaan usein yhteiskuntavastuuraportin yhteydessä ja se voidaan osoittaa yrityksen hallitukselle, muulle johtoryhmälle tai jollekin sidosryhmistä. (GRI 2001, 10–11)

Verifiointityöryhmän raporttiin sisältyy kahdeksankohtainen lista niistä seikoista, joiden tulisi vähintään sisältyä varmennusraporttiin tai -lausuntoon. Raportissa tulisi mainita 1) varmennuksen kohde eli raportin otsikko ja päiväys, sekä 2) varmennuksen tavoitteet. Tämän lisäksi raportista tulisi käydä ilmi, että 3) raportin sisältö on organisaation johdon vastuulla ja toimeksiannon perusteella tehty raportti tai lausunto on varmentajan vastuulla. Lisäksi kohteen arvioinnissa käytetyt 4) kriteerit ja tehdyt johtopäätökset on

raportoitava, ja jos varmennuksen tavoitteena on ollut selvittää, kuinka hyvin raportti vastaa esimerkiksi GRI-ohjeistoa, siitä on myös mainittava. (GRI 2001, 11)

Varmentajan käyttämät 5) toimintatavat ja noudatetut standardit olisi myös ilmoitettava raportissa tai lausunnossa, ja niiden yhteydessä voidaan myös kertoa sidosryhmien osallistumisesta varmennusprosessiin. Raporttiin tulisi sisällyttää myös 6) kuvaus varmentajasta ja hänen riippumattomuudestaan sekä 7) lausunto tai mielipide tehdyistä johtopäätöksistä ja saavutetusta varmuuden tasosta kaikkine varauksineen tai rajoituksineen. Varmentajien tulisi myös pohtia miten he toimivat siinä tilanteessa, että varmennus on epätäydellinen tai yksipuolinen tai siihen liittyy muita asioita jotka voivat olla merkittäviä tiedon käyttäjille. Lisäksi samaan tapaan on harkittava varmennettavan ajanjakson jälkeen tapahtuneiden asioiden merkitystä. Etenkin, jos raportoiva organisaatio on haluton korjaamaan yhteiskuntavastuuraportin tekstiä, varmentajan on mainittava tästä raportissaan tai lausunnossaan. Lopuksi lausuntoon tai raporttiin tulisi merkitä 8) paikka ja päiväys. (GRI 2001, 11–12)

Varmentaja raportoi erikseen johdolle tai yhtiön hallitukselle merkittävistä heikkouksista johtamisjärjestelmissä tai -prosesseissa, jotka ovat tulleet esille varmennusprosessin aikana, ja esittävät myös parannusehdotuksia. Nämä asiat eivät kuulu varmennusraporttiin tai -lausuntoon, ellei siitä ole erikseen sovittu etukäteen. Yrityksen suorituskykyäkään ei arvioida raportissa tai lausunnosta, ellei se kuulu varmennustoi-meksiannon laajuuteen ja tarkoitukseen. Varmentaja voi esittää parannusehdotuksia myös tulevien raporttien laatimista varten. (GRI 2001, 12)

4.3 FEEn keskustelualoitteen ohjeet varmennuksen tuloksista raportointiin

Raportille, jossa varmentaja ilmaisee työnsä tulokset, ei ole FEEn mukaan olemassa tiettyä muotoa, ja se voi olla osoitettu yhdelle tai useammalle käyttäjäryhmälle yrityksen sisä- tai ulkopuolella. Yleensä raportissa kerrotaan varmennustyön laajuudesta, yksityiskohtia sen aikana tehdyistä toimenpiteistä ja tehdyt johtopäätökset. Tämän lisäksi varmentaja voi raportoida yrityksen johdolle kehitysehdotuksia tai, jos lainsäädäntö sitä vaatii, kolmannelle osapuolelle esimerkiksi vakavasta ympäristön vahingoittamisesta. (FEE 2002, 55) Keskustelualoitteen mukaan varmennuksen tuloksena yritykselle voi ai-

heutua oikeudellinen vastuu, jos varmentaja esimerkiksi havaitsee yrityksen rikkovan ympäristölupia.

FEE suosittelee varmennuslausunnon rakenteeksi seuraavaa:

- a) otsikko, joka auttaa tunnistamaan varmennustoimeksiannon luonteen,
- b) vastaanottaja, eli kenelle lausunto on suunnattu,
- c) kuvaus toimeksiannon tavoitteista, varmennuskohteesta ja tarvittaessa ajankohdasta,
- d) lausunto, josta käy ilmi vastuussa oleva osapuoli ja varmentajan vastuu,
- e) jos lausunto on rajoitettua tarkoitusta varten, kuvaus osapuolista, kenelle se on tarkoitettu ja miksi se on tehty,
- f) maininta standardeista, joiden mukaan toimeksianto on suoritettu,
- g) selostus käytetyistä kriteereistä, joita vasten kohdetta on arvioitu, jotta lukijat voivat ymmärtää varmentajan johtopäätöksen,
- h) varmentajan johtopäätös kaikkine varauksineen ja rajoituksineen ja niihin liittyvine selityksineen,
- i) raportin päiväys, joka osoittaa, että varmentaja on ottanut huomioon kaikki tapahtumat siihen hetkeen saakka ja
- j) varmentajan tai yrityksen nimi sekä lausunnon julkaisupaikka. (FEE 2002, 55–56)

FEE:n keskustelualoite listaa myös keskeisimpiä ongelmakohtia varmennuksesta raportoitaessa. Koska virallista raportointiohjeistoa ei ole, varmennuskohteen ja käytettyjen kriteereiden ilmaiseminen voi olla hankalaa erityisesti silloin, kun varmennuksen laajuutta on rajoitettu. Varmennusraportissa on syytä myös ilmoittaa, jos jotakin standardia on käytetty varmennuksen apuna, sillä muulla tavoin on hankala selostaa varmennusprosessia ja toimenpiteiden laajuutta. (FEE 2002, 56)

Raportin luotettavuuden parantamiseksi esimerkiksi ulkopuolisten asiantuntijoiden käytöstä varmennuksessa olisi hyvä kertoa, sillä tiedon käyttäjät eivät välttämättä tunne varmentajien toimintatapoja. Varmentajan riippumattomuutta ja useampien varmentajien välisiä vastuusuhteita sekä saavutettua varmennuksen tasoa tulisi kommentoida raportissa. Jos varmuuden taso vaihtelee raportin eri osa-alueilla, tästä tulisi myös kertoa selkeästi. Kun varmennuksen kohteena on jotain muuta kuin raportti, esimerkiksi sääntöjen noudattaminen tai järjestelmien tehokkuuden varmistaminen, sitä on selostettava ehkä jopa erillisessä raportissa. Jos varmennuksen yhteydessä arvioidaan suoriutumista

yhteiskuntavastuun alueella tai kehityssastetta raportoinnissa, se täytyy erottaa itse yhteiskuntavastuuraportin varmennuksesta. (FEE 2002, 57)

Tarpeettoman pitkä varmennuslausunto vähentää sen selkeyttä ja tasapainoisuutta. Jollei yhteiskuntavastuuraportin yhteenvetojen tekemistä ja Internetissä julkaistavaa raportointia valvota, varmentajan on harkittava varmennuslausunnon sanamuotoja, ja sitä, voidaanko tiivistelmien käyttöä sallia. Sidosryhmien näkemykset voivat olla avuksi pohdittaessa lausunnon sanamuotoja. FEE:n mukaan Internet -raportoinnin ongelmat voivat koskea yhteiskuntavastuuraportteja jopa enemmän kuin tilinpäätöksiä, koska niihin kohdistuu laajemmalla käyttäjäryhmältä suurempaa kiinnostusta. (FEE 2002, 57)

4.4 AA1000 Assurance Standardin ohjeet varmennuksen tuloksista raportointiin

Varmennuslausunnon tulisi AA1000 Assurance Standardin mukaan parantaa raportin ja sen taustalla toimivien, tietoa tuottavien järjestelmien, prosessien ja osaamisen luotettavuutta ja tukea organisaation toimintaa. Lausuntoon tulisi sisältyä maininta AA1000 Assurance Standardin käytöstä, peruskuvaus tehdystä työstä, tavoitellusta varmuuden tasosta, käytetyistä varmennuskriteereistä, lausunto raportin ja taustajärjestelmien laadusta sekä mahdolliset lisäkommentit. (AccountAbility 2003, 23–24)

Lausunnon varmennusosuudessa tulisi olla tieto siitä, antaako raportti oikeudenmukaisen ja tasapainoisen esityksen organisaation olennaisista toimista raportointiajanjaksolla. Toiseksi varmentajan olisi kommentoitava sitä, osaako organisaatio tunnistaa tehokkaasti toimintansa, suorituksensa, vaikutuksensa ja sidosryhmiensä näkemykset. Kolmanneksi olisi arvioitava organisaation tehokkuutta yhteiskuntavastuuasioiden johtamisessa ja sidosryhmien tiedontarpeeseen vastaamisessa sekä raportoitava kaikista huomattavista heikkouksista taustalla olevissa prosesseissa, järjestelmissä ja osaamisessa. Neljänneksi varmentajan tulisi antaa lausunto siitä, voivatko sidosryhmät käyttää raportin antamaa tietoa. (AccountAbility 2003, 23–24)

Lisäkommentteina lausunnossa voi korostaa raportoinnissa ja varmennuksessa tapahtunutta edistystä ja ehdottaa parannuksia raportointiin sekä taustalla toimivaan tiedontuottamisjärjestelmään. Varmennuslausuntoon tulisi lisätä myös maininta varmentajan riippumattomuudesta, puolueettomuudesta ja osaamisesta. Nämä tiedot voi

vaihtoehtoisesti liittää johonkin toiseen julkaistavaan asiakirjaan. (AccountAbility 2003, 24)

4.5 Varmennuslausuntojen rakenne

Kaikki varmennusta koskevat ohjeistot suosittelevat, että varmennuksen tuloksista kerrotaan erityisellä raportilla, jota nimitetään usein varmennuslausunnoksi. ISAE 3000 ja FEEn keskusteluraportti antavat ryhdikkäästi etenevän, 10–12 kohtaa sisältävän mallin varmennuslausunnon muotoilemiseen. GRI:n verifiointityöryhmä ja AA1000 AS eivät anna näin yksityiskohtaisia ohjeita, mutta suosittelevat tiettyjen asioiden sisällyttämistä lausuntoon.

Varmennuslausunnon lisäksi toimeksiannon yhteydessä tehdyistä havainnoista voidaan koostaa yrityksen johdolle annettavia kehittämis- ja parannusehdotuksia. Niskala & Tarna (2003, 202) nimittävät näitä koosteita kehittämisraporteiksi, joissa kuvataan varmennusprosessin aikana tehtyjä tarkastustoimenpiteitä, hallintokäytäntöjä, johtamisjärjestelmiä, sidosryhmävuorovaikutusta, tietojenkeruumenetelmiä ja raportointijärjestelmiä. Lisäksi kehittämisraportissa on varmennettuja tietoja koskevia havaintoja ja niistä johdettuja kehitysehdotuksia. Ehdotukset eivät sisälly varmennuslausuntoon, koska varmentajan on ensisijaisesti esitettävä johtopäätös siitä, antaako varmennettu raportti oikean ja tasapainoisen kuvan raportin laatineen organisaation yhteiskuntavastuusta. Raportin käyttäjien tehtävänä on muodostaa johtopäätökset raportissa esitettyjen tietojen perusteella. Varmennuskohde, varmennuksen laajuus ja tavoitteet sekä varmentajien käytännöt vaikuttavat siihen, mitä asioita kehittämisraporttiin päätyy. (Niskala & Tarna 2003, 202)

FEEn keskustelualoitteen ja GRI:n verifiointityöryhmän ohjeistoilla on ollut O'Dwyerin ja Owenin (2005) tutkimuksen mukaan vain vähän vaikutusta siihen, kenelle varmennuslausunto osoitetaan. Raportit on useimmiten laadittu sidosryhmien tiedontarvetta silmällä pitäen, mutta varmennuslausunnot osoitetaan sidosryhmille vain harvoin. Haluttomuus merkitä sidosryhmät varmennuslausunnon vastaanottajiksi kertoo jossain määrin siitä, ettei raportin tietojen olennaisuutta ole arvioitu riittävästi sidosryhmien kannalta. (O'Dwyer & Owen 2005, 215; 224–225)

Varmennuslausunnon sisältö	ISAE 3000	GRI	FEE	AA1000 AS	Keskon varmennuslausunto
otsikko	x	x	x		x
vastaanottaja	x	x	x		x
toimeksiannon laajuus ja tavoitteet	x	x	x	x	x
varmennuksessa käytetyt kriteerit	x	x	x	x	x
kohteen arviointiin ja mittaukseen liittyvät rajoitukset	x		x		
raportoijan ja varmentajan vastuusuhteet	x	x	x		x
maininta käytetystä varmennusohjeistosta	x	x	x	x	x
selostus varmennustoimenpiteistä	x			x	x
ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttö			x		
johtopäätös / lausunto	x	x	x	x	x
varmuuden taso	x	x	x	x	
kuvaus varmentajasta ja hänen riippumattomuudestaan		x	x	x	
varmentajan osaaminen			x	x	
sidosryhmien osallistuminen varmennusprosessiin		x			
olennaisuus				x	x
eheys				x	
vastaavuus sidosryhmien tarpeisiin				x	
mahdolliset varaukset tai rajoitukset	x	x	x		x
päiväys	x	x	x		x
varmentajan nimi ja kertomuksen antamispaiikka	x	x	x		x
lisäkommentit	x			x	x
raportoinnissa tapahtunut edistys				x	x
kehitysehdotukset toimintaa ja raportointia varten				x	x

Taulukko 2. Eri ohjeistojen suositukset varmennuslausunnon sisällöksi ja esimerkitapauksena Keskon varmennuslausunnon sisältö. Taulukossa GRI viittaa GRI:n verifiointityöryhmän raporttiin ja FEE keskustelualoitteeseen. (Mukaillen O'Dwyer & Owen 2005, 210)

Taulukkoon 2 on listattu varmennusta koskevien ohjeistojen suositukset varmennuslausunnon sisällöksi. Lisäksi siihen on merkitty Keskon ”Yhteiskuntavastuun raportti 2004 – Käytännön tekoja huomisen hyväksi” -raportin saaman varmennuslausunnon ominaisuudet. Keskon saama varmennuslausunto sopii hyvin malliesimerkiksi, koska raportti

on palkittu parhaana organisaatiotason raporttina ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailussa 2005 (Ympäristö- ja yhteiskunta-vastuuraportoinnin kilpailu 2005, 6). Raportin on varmentanut PricewaterhouseCoopers. Varmennuslausunto ja sen rinnalla lausunnon sisältöä erittelevät ja havainnollistavat kommentit ovat liitteessä 3. Taulukon 2 perusteella Keskon saamassa varmennuslausunnossa ei kuvailla varmennuskohteen arvioimiseen ja mittaamiseen liittyviä rajoituksia, ulkopuolisten asiantuntijoiden käyttöä, varmentajien riippumattomuutta, sidosryhmävuorovaikutusta tai raportin vastaavuutta sidosryhmien tarpeisiin, vaikka osa varmennusta koskevista ohjeistoista edellyttäisi sitä.

5 YHTEISKUNTAVASTUURAPORTTIEN VARMENNUKSEN TILA SUOMESSA

5.1 Teemahaastattelu ja sisällönanalyysi tutkimusmenetelminä

Laadullisen tutkimuksen menetelmät ovat luonteva ja yleisesti hyväksytty osa liiketaloustieteen tutkimusta, mutta niiden käyttö vaihtelee oppiaine- ja laitospohjaisesti. Kauppatieteissä laadullista tutkimusta on tehty pitkään. Paitsi itsenäisenä uuden tiedon tuottamisen välineenä, laadullista tutkimusta voidaan käyttää myös tilastollista tietoa syventävänä keinona tai esitutkimuksena, jota seuraa myöhemmin tehtävä tilastollinen tutkimus. (Koskinen ym. 2005, 24–25)

Haastattelu on yksi tavallisimmista laadullisen tutkimuksen tutkimusmenetelmistä, ja erityisesti vapaamuotoisten tai vähän strukturoitujen haastattelumenetelmien käyttö on lisääntynyt. Tutkimusmenetelmänä haastattelu on joustava ja sopii moniin erilaisiin tarkoituksiin. Hirsjärvi ja Hurme listaavat haastattelututkimuksen etuja ja haittoja. Erityisesti tämän tutkimuksen kannalta merkittäviin etuihin kuuluu se, että haastattelulla saadaan tietoa vähän kartoitetulta, tuntemattomalta alueelta, vastauksia voidaan haluttaessa selventää sekä saatua tietoa syventää, ja haastattelulla on mahdollista tutkia myös vaikeaksi koettuja asioita. Haittoihin ja metodin ongelmiin kuuluu esimerkiksi se, että haastattelijalta vaaditaan taitoa, haastattelu ja aineiston purkaminen vievät aikaa, haastattelu voi sisältää monia virhelähteitä ja vapaamuotoisen haastattelun avulla kerätyn aineiston analysointi, tulkinta ja raportointi voivat olla ongelmallisia. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 35) Näitä ongelmia on yritetty tässä tutkimuksessa lieventää huolellisella tutustumisella metodikirjallisuuteen, varaamalla riittävästi aikaa haastattelujen tekemi-

seen ja purkamiseen, käyttämällä hyvätasoista laitteistoa haastattelujen tallentamiseen sekä analysoimalla aineistoa mahdollisimman johdonmukaisesti ja perustellusti.

Strukturoidulla haastattelulla tarkoitetaan lomakehaastattelua, jossa kysymykset on tarkasti muotoiltu. Strukturoimaton haastattelu puolestaan on avoin haastattelu, jossa käytetään avoimia kysymyksiä ja tilanne muistuttaa hyvin paljon keskustelua, jossa edellinen vastaus saa aikaan seuraavan kysymyksen. Näiden välimuoto on puolistrukturoitu haastattelu, josta suomalaisessa tutkimusperinteessä käytetään nimitystä teemahaastattelu. Siinä yksityiskohtaisten kysymysten sijaan haastattelu etenee tiettyjen keskeisten teemojen varassa. Haastattelun aihepiirit eli teemat ovat samoja kaikille haastateltaville, mutta kysymysten muoto ja järjestys eivät ole tarkkoja kuten strukturoidussa haastattelussa. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 47–48)

Teemahaastattelussa kysymykset ovat yleensä avoimia, jolloin haastateltava saa vastata vapaasti omin sanoin. Suljettuja kysymyksiä käytetään vain faktojen selvittämiseen. Kysymyksiä kannattaa Koskisen ym. (2005) mukaan valita noin 5–12, jos haastatteluun on tarkoitus käyttää 1–2 tuntia. Suurempi kysymysmäärä voi luoda kiireen tuntua, eikä haastateltava ehdi käsitellä asioita perinpohjaisesti. Haastattelu etenee useimmiten kolmessa osassa, joista ensimmäisessä keskitytään vastaajaan, jolloin kysytään esimerkiksi asemaa organisaatiossa. Haastattelun loppupuolella olevat kysymykset esimerkiksi alan kehityksestä viestivät haastateltavalle, että varsinaiset sisältöä koskevat asiat on jo käsitelty. Haastattelun rungon voi lähettää haastateltavalle, jos hän pyytää sitä etukäteen tai asettaa sen haastattelun antamisen ehdoksi. (Koskinen ym. 2005, 109–110; 123)

Tässä tutkimuksessa haastattelurunгон muodostivat neljä eri teemaa: taustatiedot, yhteiskuntavastuuraporttien varmennus Suomessa tällä hetkellä, käytössä olevat varmennusohjeistot ja varmennuksen kehitys tulevaisuudessa. Teemojen järjestys oli suunniteltu niin, että ensimmäiseksi kysyttiin vastaajaan liittyviä seikkoja ja haastattelun loppupuolella alan kehitysnäkymiä. Haastattelut suunniteltiin noin tunnin mittaisiksi, ja siksi kysymyksiä tehtiin 14, joista kaksi oli suljettuja kysymyksiä. Haastateltavista henkilöistä kolme pyysi haastattelurunгон luettavakseen etukäteen, ja se toimitettiin heille sähköpostitse.

Tämän tutkimuksen kannalta Tuomen ja Sarajärven kuvaus laadullisessa tutkimuksessa käytettävän aineiston koosta on osuva: aineisto on määrälliseen tutkimukseen verrattuna

pääsääntöisesti pieni tai vähäinen. Laadullisessa tutkimuksessa ei pyritä tekemään yleistyksiä, vaan kuvaamaan jotain ilmiötä tai tapahtumaa, ymmärtämään toimintaa tai antamaan jokin mielekäs tulkinta jollekin ilmiölle. Tärkeää on, että henkilöt, joilta tietoa kerätään, tietävät tutkimuskohteesta mahdollisimman paljon tai heillä on kokemusta asiasta. Haastateltavat on siis valittava harkitusti ja tarkoitukseen sopivalla tavalla. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 87–88)

Eräs haastateltavien valintatapa on eliittihaastattelut. Eliitillä tarkoitetaan Marshallin ja Rossmanin (1999, 113) mukaan ihmisiä, jotka on valittu haastatteluun heidän tutkimuksen kannalta relevantin asiantuntemuksensa vuoksi. Eliittihaastattelun etu on, että haastateltavilta voidaan saada arvokasta tietoa heidän yhteiskunnallisen, poliittisen, taloudellisen tai johtavan asemansa vuoksi. He hallitsevat useimmiten yleistä tietoa organisaatiosta tai sen suhteesta muihin organisaatioihin ja tuntevat sen lainsäädännöllisiä tai taloudellisia rakenteita, menneisyyttä ja tulevaisuudensuunnitelmia. Asiantuntijahaastattelun haittoihin kuuluu haastateltavien vaikea tavoitettavuus ja se, että haastattelijat voi joutua muuttamaan suunniteltua kysymysrunkoa vastaajan toiveiden mukaan. (Marshall & Rossman 1999, 113–114)

Koskinen ym. käsittelevät myös eliittihaastattelua koskevia ongelmia. Heidän mukaansa eliittien löytäminen on yleensä helppoa, mutta ongelma ei ole sopivien haastateltavien kartoittamien tai löytämien, vaan heidän saamisensa mukaan tutkimukseen. Ongelma korostuu erityisesti Suomessa, jossa toiminta on keskittynyt pääkaupunkiin ja eliitti on pieni. Tärkeää on myös haastatteluun valmistautuminen, sillä siinä on onnistuttava kerralla. Asiantuntijat ovat kiireisiä ja heidän antamansa aika rajallista, joten etukäteisvalmistelut kuten kysymysten laatiminen, taustojen selvittäminen ja haastattelun harjoittelu tutun ihmisen kanssa on tehtävä huolella. (Koskinen ym. 2005, 113; 117–118) Eliittihaastattelun järjestelyssä ongelmaksi muodostui haastateltavien tavoittaminen. Kun sopivat henkilöt tavoitettiin, he suostuivat haastatteluun siitä huolimatta, että saattoivat itse arvioida tietonsa vähäisiksi. Haastatteluun valmistauduttiin etsimällä taustatietoa, kirjoittamalla tutkimusraportin alkuosaa ja harjoittelemalla haastatteleamista.

Haastatteluaineisto tallennetaan, ja saatetaan kirjalliseen muotoon litteroimalla. Litteraation tarkkuus vaihtelee. Ensimmäisen ja toisen tason tavoitteena on saada faktat, näkemykset ja tulkinnat esille sekä saada lainauksia raporttia varten. Kolmas taso tarkoittaa haastattelun litteroimista sanatarkasti, mikä on vakiintunut käytäntö yhteiskunta-

ja liiketaloustieteissä. Koskisen ym. mukaan tämä tarkkuus riittää lähes kaikkeen tutkimukseen ja on usein liiankin tarkka kun haastatteluista haetaan lähinnä tietoa. Neljännellä ja viidennellä litteraatiotasolla pyritään tutkimaan keskustelua ja vuorovaikutuksen rakentumista, jolloin käytetään erityismerkkejä puheen piirteiden, taukojen, hengähdysten ja esimerkiksi naurahdusten merkitsemiseen. (Koskinen ym. 2005, 317–321) Tämän tutkimuksen osalta tarpeellinen litteraatiotaso on Koskisen ym. tarkastelussa ilmenevien toisen ja kolmannen tason väliltä: haastatteluilla haetaan tietoa, jolloin litteraation on tarpeen olla sanatarkka. Suorat sitaattit on jätetty pois, koska aineiston johdonmukaisen käsittelytavan vuoksi ne eivät olisi tuoneet tutkimukseen lisäarvoa.

Haastatteluilla hankitun aineiston analyysiin ja tulkintaan käytetään sisällönanalyysiä. Tuomi ja Sarajärvi (2002) liittyvät Kyngäksen ja Vanhasen määritelmään siitä, että sisällönanalyysi on menettelytapa, jossa analysoidaan dokumentteja järjestelmällisesti ja objektiivisesti. Dokumentilla voidaan tarkoittaa esimerkiksi kirjoja, artikkeleita, haastatteluja, puheita, keskustelua ja raportteja, eli melkein mitä tahansa kirjalliseen muotoon saatettua aineistoa. Tutkittavasta ilmiöstä pyritään muodostamaan kuvas tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 105)

Tuomi ja Sarajärvi tarkastelevat sisällönanalyysiä yhdysvaltalaisen laadullisen tutkimusperinteen näkökulmasta, ja kuvaavat aineistolähtöistä sisällönanalyysiä Milesin ja Hubermanin teorian mukaan kolmivaiheiseksi prosessiksi, johon kuuluu aineiston redusointi eli pelkistäminen, klusterointi eli ryhmittely ja abstrahointi eli teoreettisten käsitteiden luominen. Käsitteitä yhdistelemällä saadaan vastaus tutkimustehtävään, ja johtopäätökset tehdään pohtimalla, mitä asiat merkitsevät. Sisällönanalyysin etenemistä voidaan kuvata myös seuraavien vaiheiden kautta: haastattelujen litterointi, lukeminen, pelkistäminen, pelkistettyjen ilmausten listaaminen, samankaltaisuuksien tai erilaisuuksien etsiminen, ilmausten yhdisteleminen alaluokkiin, alaluokkien yhdistely yläluokiksi, yläluokkien yhdistäminen ja kokoavan käsitteen muodostus. Analyysiä voidaan jatkaa myös tuottamalla määrällisiä tuloksia sanallisesti kuvatusta aineistosta. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 109–111; 115) Tässä tutkimuksessa on edetty Tuomen ja Sarajärven kuvaamalla tavalla: aineisto on pelkistetty, tietoa on ryhmitelty ja sen perusteella on muodostettu käsitteitä, jotka vastaavat alussa asetettuun tutkimustehtävään.

5.2 Tutkimuksen kulku ja taustatiedot haastatelluista asiantuntijoista

Tutkimus toteutettiin tekemällä eliitti- eli niin kutsuttuja asiantuntijahaastatteluja marraskuussa 2005. Haastateltaviksi pyrittiin löytämään yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta mahdollisimman paljon tietäviä henkilöitä. Koska tutkimus käsittelee varmennusta tilintarkastusyhteisöiden näkökulmasta, toinen valintakriteeri oli se, että haastateltavat työskentelevät Big Four -yrityksissä. Tavoitteena oli haastatella yhtä erikoisasiantuntijaa, joka on kirjoittanut ja luennoinut Suomessa yhteiskuntavastuuraorttien varmennuksesta sekä kahta henkilöä jokaisesta Big Four -tilintarkastusyhteisöstä.

Haastateltavat valittiin joko etukäteen saatujen tietojen perusteella, esimerkiksi selvittämällä yrityksen Internet-sivujen kautta yhteiskuntavastuukysymyksistä vastaavien henkilöiden nimet tai soittamalla suoraan yrityksiin ja antamalla heidän selvittää haastatteluun sopivat henkilöt yrityksen sisältä käsin. Tavoitteena oli tehdä yhdeksän haastattelua, mutta Deloitte ei löytynyt suunnitellulla tavalla toista haastateltavaa, sillä yrityksessä on oltu vasta muutamia kertoja tekemisissä yhteiskuntavastuuraorttien varmennustoiminnan kanssa. Tutkimuksen yhteydessä tehtyjen havaintojen mukaan yhteiskuntavastuuraorttien varmennuksesta tietävä joukko eli niin sanotusti tutkimuksen kannalta merkityksellinen eliitti on Suomessa varsin pieni. Haastatteluun valitut henkilöt olivat Mikael Niskala Proventia Solutions Oy:stä, Hannu T. Koskinen Deloitte, Eija Niemi-Nikkola ja Timo Virkilä Ernst & Youngilta, Olli Miettinen ja Hannu Niilekselä KPMG:ltä sekä Sirpa Juutinen ja Pekka Nikula PricewaterhouseCoopersilta. Kaikki haastateltavat ovat antaneet luvan nimensä julkaisemiseen tässä tutkimusraportissa. Aineisto on laadulliselle tutkimukselle tyypillisesti pieni, mutta tärkeintä on, että haastateltavat tietävät yhteiskuntavastuuraorttien varmennuksesta mahdollisimman paljon tai ovat olleet mukana varmennustoimeksiannoissa. Tutkimustulokset eivät ole yleistettävissä, mutta aineiston pelkistäminen antaa suuntaviivoja yleistävien arvioiden tekemiselle.

Mikael Niskala on hallintotieteiden lisensiaatti ja asiantuntijapalveluiden liiketoiminnan johtaja Proventia Solutions Oy:ssä, jossa hän vastaa yhteiskuntavastuu- ja ympäristöasiat sisältävästä asiantuntija- ja neuvonantopalveluiden kokonaisuudesta. Hän on tutkinut ympäristöraportointia, -laskentatoimea ja yhteiskuntavastuuta, sekä osallistunut ympä-

ristö- ja yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen. Niskala on työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa noin 15 vuotta. (Niskala 2.11.2005)

Hannu T. Koskinen on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri sekä KHT-tilintarkastaja ja yksi Deloitte tilintarkastuslinjan partnereista. Hän on työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa runsaat viisi vuotta ja osallistunut varmennustoimeksiantoihin. (Koskinen 4.11.2005)

Eija Niemi-Nikkola on Ernst & Youngilla tilintarkastuspuolen partner ja johtaa yhtä asiakaspalveluryhmistä. Hän on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri ja KHT-tarkastaja. Eija Niemi-Nikkola ei työskentele pääasiallisesti yhteiskuntavastuuasioiden parissa. **Timo Virkilä** työskentelee Ernst & Youngilla tilintarkastus- ja neuvontapalveluissa eli Assurance and Advisory Business Services -yksikössä KHT-tilintarkastajana ja senior managerina. Hän on koulutukseltaan kauppatieteiden maisteri ja työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa vuodesta 2000 lähtien lähinnä tilintarkastustoimikunnan yhteydessä. (Niemi-Nikkola 23.11.2005; Virkilä 11.11.2005) Niemi-Nikkola ja Virkilä eivät ole osallistuneet yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen, mutta Ernst & Youngilta arvioitiin, että he tietäisivät aihepiiristä silti eniten verrattuna yhteisön muihin asiantuntijoihin.

Olli Miettinen on ympäristötieteen maisteri ja opiskelee myös taloustieteitä. Hän työskentelee KPMG:llä Sustainability services -yksikössä, mutta ei ole vielä osallistunut yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen, koska on aloittanut tehtävässään vasta äskettäin henkilövaihdosten vuoksi. **Hannu Niilekselä** on kauppatieteiden maisteri ja työskentelee asiantuntijana, KHT-tilintarkastajana KPMG:llä. Hän on työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa 1990-luvun alkupuolelta lähtien ja osallistunut Kemiran ympäristöraporttien varmennukseen. (Miettinen 9.11.2005; Niilekselä 7.11.2005)

Sirpa Juutinen on yhteiskuntatieteiden lisensiaatti, ja hän työskentelee PricewaterhouseCoopersin Governance Risk and Compliance -tiimin johtajana. Hän on työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa vuodesta 1998 lähtien ja osallistunut yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen projektien vetäjänä. **Pekka Nikula** on PricewaterhouseCoopersin hallituksen puheenjohtaja, KHT-tarkastaja ja koulutukseltaan ekonomi. Hän on työskennellyt yhteiskuntavastuuasioiden parissa oman arvionsa mu-

kaan vuodesta 2000 lähtien ja osallistunut yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen. (Juutinen 9.11.2005; Nikula 8.11.2005)

Haastattelut olivat puolistrukturoituja teemahaastatteluja. Ensimmäinen teema-alue käsitteli vastaajien taustatietoja, kaksi seuraavaa yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilaa Suomessa tällä hetkellä ja varmennusta koskevia ohjeistoja. Viimeinen teema-alue käsitteli varmennustoiminnan kehittymistä tulevaisuudessa. Kysymykset oli laadittu etukäteen, mutta niitä muokattiin tarvittaessa haastattelutilanteessa siihen sopivalla tavalla ja niiden järjestystä voitiin muuttaa keskustelun etenemisen mukaan, mutta tähän ilmeni tarvetta vain harvoin. Teemat ja kysymykset ovat perusmuodossa liitteessä 4. Ennen varsinaisia haastatteluja tehtiin yksi koehaastattelu opiskelijatoverille. Näin varmistettiin, että kysymykset ovat selkeitä ja ymmärrettäviä sekä voitiin arvioida haastattelun pituutta.

Se, kuinka paljon vastaajalla oli tietoa tai kokemusta yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta, vaikutti vastausten pituuteen ja haastattelujen kestoon. Kaikki haastattelut kestivät alle tunnin, joten etukäteen tehdyt aikatauluarviot olivat onnistuneita. Haastattelut on tallennettu ja litteroitu sanatarkasti ilman litterointimerkkejä, sillä niillä pyrittiin löytämään ensisijaisesti tietoa. Litteroituna haastatteluaineistoa on yhteensä 64 sivua. Aineistoa on analysoitu ja tulkittu sisällönanalyysin menetelmin. Ensin tieto on pelkistetty, ja sen jälkeen sitä on luokiteltu yhdistelemällä aineistosta nousevia samankaltaisia ilmaisuja. Alaluokat on yhdistelty yläluokiksi ja muodostettu sen jälkeen kokoavia käsitteitä. Osaa aineistosta on havainnollistettu myös taulukoilla (taulukot 3-10). Luokittelut eivät ole ehdottomia ja toisensa poissulkevia, vaan luokat voivat olla osittain päällekkäisiä.

5.3 Yhteiskuntavastuuraporttien varmennus Suomessa

5.3.1 Varmennustoimeksiantojen tilanne tällä hetkellä

Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilaa Suomessa tällä hetkellä kuvattiin melko yhdenmukaisesti. Niskalan mukaan varmennustoiminta on vielä aika pientä, mutta toisaalta joissain yrityksissä jo aika vakiintunut ja pitkälle viety käytäntö. Kokonaistilanne varmennustoiminnassa on Niskalan mukaan hyvin erilainen ja vaihte-

leva, ja varmennukset ovat varsin eritasoisia ja erilaajuisia. Varmennusta tekevät myös hyvin erityyppiset tahot, esimerkiksi tilintarkastajat, sertifiointilaitokset ja ympäristökonsultit. Varmennuskäytännöt ovat vähän kehittyneitä eikä varmennus ole kovin laajaa, joten tilannetta ei Niskalan mukaan voi kuvata kovin vakiintuneeksi, vaan se vaihtelee yrityksestä ja sen toiminnasta riippuen. (Niskala 2.11.2005) Niskalan määritelmä yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilasta on yhteneväinen esimerkiksi KPMG:n tutkimuksessa (KPMG 2005) esitettyjen tietojen kanssa.

Koskisen mukaan yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminta on jäsentymässä, mutta erityyppisiä käytäntöjä on edelleen ja ala on kehitystilassa. Varmennustoimeksiantojen määrä on Koskisen arvion mukaan vakiintunut, mutta lisääntymään päin. Varmennus ei kuitenkaan ole vielä sillä tavalla kattavaa, että kaikki olisi varmennettu. (Koskinen 4.11.2005) Koskisen ristiriitaiselta kuulostava arvio varmennustoiminnan vakiintumisesta, mutta samalla kasvusta voi johtua siitä, että joissain yrityksissä varmennuksen hankkiminen on jo olennainen osa yhteiskuntavastuuraportointia ja varmennustoimeksiantoja tehdään vähitellen yhä enemmän. Olennainen varmennustoiminnan tilaa kuvaava havainto on myös se, ettei varmennus välttämättä kata raportin kaikkia osa-alueita, mikä tulee esille myös KPMG:n tutkimuksessa (KPMG 2005, 30)

Niemi-Nikkola arvioi varmennustoiminnan olevan vähäistä, ja hänen mukaansa vain suurimmat yhtiöt ovat hankkineet raportilleen varmennuksen. Vaikka varmennettuja raportteja on vähän, ne kestävät vertailun kansainväliselläkin tasolla. (Niemi-Nikkola 23.11.2005) Virkilä arvioi, että vain suurimmat pörssiyhtiöt ovat oikeastaan halunneet raportilleen varmennuksen. Suhteutettuna kokonaisuuteen varmennuksia tehdään vähän, mutta samoin kuin Niemi-Nikkola, Virkilä oli sitä mieltä, että varmennustyö kestää kansainvälisen vertailun. (Virkilä 11.11.2005) Myös muut kuin suuret pörssiyhtiöt ovat halunneet hankkia raportilleen varmennuksen, esimerkiksi julkisen sektorin toimijoista Turun kaupungin ympäristöraportti ja -tilinpäätös vuonna 2002 on varmennettu. (Turun kaupunki, 2003)

Miettinen kuvaa yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen astetta vähäiseksi, ja hän arvioi niitä tehtävän noin kymmenkunta vuodessa. Toisaalta varmennustoiminta kehittyy koko ajan nopealla tahdilla, mutta on kuitenkin Suomessa pienemmissä puitteissa kuin maailmalla. Kansainväliset organisaatiot ovat suurempia ja tuotettua tietoa on

enemmän, joten varmennuksetkin ovat laaja-alaisempia. (Miettinen 9.11.2005) Niilekselän mukaan yhteiskuntavastuuraportit ovat varmennuksen suhteen sekava osa-alue, ja vaikka niitä varmennettaisiin, siihen ei ole olemassa selkeää linjaa. (Niilekselä 7.11.2005)

Juutisen mukaan sellaiset edelläkävijäyritykset, jotka ovat yhteiskuntavastuuasioissakin edelläkävijöitä, ovat hankkineet raportilleen varmennuksen. Tällaisia yrityksiä ei vielä ole monta. (Juutinen 9.11.2005) Nikulan mielestä varmennustoiminta on epävarmalla pohjalla, koska kovinkaan monet yhtiöt eivät ole vielä tehneet varmennettua raporttia, eli toiminta on vasta aloitettu. (Nikula 8.11.2005)

Kuvaukset yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilasta Suomessa vastaavat hyvin saatavilla olevia tilastoja: varmennusta kuvataan sekavaksi ja vähäiseksi, mutta samalla varmennustoimeksiantojen määrän todetaan kasvavan (KPMG 2005, 30–31) Vastaukset voidaan luokitella viiteen alaluokkaan ja edelleen kahteen pääluokkaan. Alaluokkaan *vähäinen* kuuluvat seuraavat kuvaukset: toiminta on pientä, kaikkea ei ole varmennettu, toiminta on aloitettu, varmennuksia ei ole kovin paljon, varmennuksen aste on vähäinen, varmennus on pienissä puitteissa, varmennus on mittakaavallisesti pientä, varmennusta tehdään melko vähän.

Toiseen alaluokkaan *sekava* kuuluvat ilmaukset kokonaistilanne on erilainen, tilanne on vaihteleva, varmennukset ovat eritasoisia, toimeksiantojen laajuudet vaihtelevat, toimeksiantoja tekevät erityyppiset tahot, tila ei ole kovinkaan vakiintunut, varmennus vaihtelee yrityksestä riippuen, varmennus vaihtelee toiminnasta riippuen, varmennuksessa on erityyppisiä käytäntöjä, varmennus on sekava osa-alue, varmennukseen ei ole selkeää linjaa ja varmennus on epävarmalla pohjalla.

Kolmanteen alaluokkaan *vajavainen*, joka kuvaa toimeksiantojen laajuutta, sisältyvät nämä kuvaukset: varmennuskäytännöt ovat vähän kehittyneitä, varmennus ei ole kovin laajaa ja varmennus ei ole kattavaa. Neljäs alaluokka *kehittyvä* sisältää kuvaukset varmennus on kehitystilassa, toiminta on lisääntymään päin, varmennus kehittyy nopeasti ja toiminta on jäsentymässä. Viides alaluokka on *edistynyt*, johon kuuluvat kuvaukset varmennustoiminta on jossakin vakiintunutta, varmennustoiminta jossakin pitkälle kehittynyttä, varmennusten määrä on vakiintunut, varmennuksen haluavat

edelläkävijäyritykset, varmennuksen haluavat suurimmat yritykset ja varmennustyö kes-
tää kansainvälisen vertailun.

Alaluokkien yhtäläisyyksiä ja suhteita pohtimalla voidaan muodostaa kaksi pääluokkaa, *epävarmuus*, johon kuuluvat luokat vähäinen, sekava ja vajavainen, sekä *kehittyminen*, johon kuuluvat luokat kehittyvä ja edistynyt. Analyysin perusteella yhteiskuntavastuu-
raporttien varmennustoiminta on Suomessa tällä hetkellä vähäistä ja varmennuskäytännöt koetaan sekaviksi, eivätkä toimeksiannot ole täysin kattavia. Var-
mennustoiminta kehitty kuitenkin koko ajan, ja pienessä osassa yrityksiä varmennuksen hankkiminen on jo vakiintunut osaksi yhteiskuntavastuuasioiden rapor-
tointia. Näin ollen varmennustoiminnan tilaa kuvaava kokoava käsite on *kehityksen alkuvaihe*.

Kokoava käsite	kehityksen alkuvaihe	
Pääluokat	epävarmuus	kehittyminen
Alaluokat	vähäinen (8) sekava (12) vajavainen (3)	kehittyvä (4) edistynyt (6)

Taulukko 3. Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan nykytila. Alaluokkien perään on merkitty, kuinka monta mainintaa siihen sisältyy.

5.3.2 Varmennustoiminnan nykytilaan johtaneet syyt

Haastateltavat mainitsivat monia syitä sille, miksi varmennustoiminta on nyt kehityk-
sensä alkuvaiheessa. Niskalan mukaan tärkein syy on se, että raportointi sekä varmennus
ovat vapaaehtoisia. Jo raportointi edellyttää yritykseltä päätöstä sen aloittamisesta ja in-
vestointeja raportin kehittämiseen. Yrityksen on myös nähtävä varmennuksesta saatava
lisäarvo. Toistaiseksi ei ole selkeästi todistettavissa, että varmennus esimerkiksi paran-
taisi raportin uskottavuutta sidosryhmien silmissä. Toisaalta suuryrityksissä nähdään
varmennuksen tuoma lisäarvo, sillä kestävän kehityksen indekseihin pääsy ja vastaavat
arvioinnit yrityksistä pitävät varmennettua lausuntoa tärkeänä, ja raportti erottuu mark-
kinointiin suunnatusta esitteestä. Myös johdon vastuu raportin sisältämästä tiedosta tulee
varmennuksen kautta esille. Varmennustoiminnan vähäisyyteen liittyy myös se, ettei
varmentajille ole määritelty tiettyjä pätevyyskriteereitä. (Niskala 2.11.2005)

Koskinen arvioi varmennustoiminnan nykytilan johtuvan siitä, miten yritykset arvosta-
vat itse raportointia ja myös varmennusta. Varmennuksen hankkiminen voi olla

politiikka- tai kustannuskysymys, eli yritykset pohtivat, onko varmennuksella sitä arvoa, mikä sillä on kustannuksina. Koskisen mukaan varmennus on kehittynyt vähän myöksi, että toiminta on täysin vapaaehtoista. (Koskinen 4.11.2005) Koskisen mainitsema kustannusten ja hyötyjen analyysi on juuri se, mistä varmennusprosessi voi alkaa.²⁹

Niemi-Nikkolan mukaan osa yrityksistä on aloittanut varmennuksen sen vuoksi, että sillä on yrityksen liiketoiminnan kannalta merkitystä. Varmennuksen arvo nähdään siten, että on sidosryhmien kannalta parempi esittää tiedot varmennettuina. (Niemi-Nikkola 23.11.2005) Virkilä katsoo varmennuksen lisääntyneen yritysten yleisen avoimuuden myötä. Kansainvälisesti toimivien yritysten on otettava yleisen kiinnostuksen lisääntyä kantaa esimerkiksi siihen, että niiden toimipaikoissa ei käytetä lapsityövoimaa. Käytännössä sidosryhmät ovat alkaneet entistä enemmän edellyttää raporttien varmennusta. (Virkilä 11.11.2005) AA1000 Assurance Standard pyrkii huomioimaan tämän sidosryhmien kasvaneen tiedontarpeen myös varmennusprosessin vaiheissa.

Miettisen mukaan vähäinen varmennustoiminta johtuu siitä, että Suomi on pieni maa ja toisaalta suomalaisia yrityksiä ei ole maailmalla kovin monta, eli raportin varmennukselle ei ole nähty niin suurta arvoa. Lainsäädäntökään ei edellytä varmennuksen hankkimista, eikä varmennusta koeta toiminnan tai markkinoinnin kannalta arvokkaaksi. (Miettinen 9.11.2005) Niilekselä katsoo varmennustoiminnan sekavuuden johtuvan jo raportointitasolla olevista ongelmista, koska raportointikäytännötkin hakevat vielä muotoaan. Paineita raportointiin on, mutta ei selkeää viitekehystä siitä mitä ja miten pitäisi raportoida. Niin raportoinnin kuin varmennuksenkin pitäisi perustua hyväksyttyyn viitekehykseen ja näin syntyneitä kokonaisuutta tulisi voida seurata pitkäjänteisesti. (Niilekselä 7.11.2005) Yhteiskuntavastuu -käsitteeseen ja raportointiin liittyvät epävarmuudet heijastuvat siis varmennukseen asti.

Juutinen uskoo sidosryhmien luovan paineita varmennuksen hankkimiselle. Yhtenä heittäjänä tekijänä ovat voineet olla yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailut. Joissain kilpailuissa raporteille on annettu lisäpisteitä varmennuksesta, ja yritykset ovat huomanneet sen olevan hyvä keino raportin luotettavuuden ja avoimuuden parantamiseksi sekä sisällön kehittämiseksi. Varmennuksen hankkimiseen voi ilmetä myös vertaispainetta, eli kokemukset yritysten keskuudessa siitä, kuinka hyödyllinen varmennusprosessi on, leviävät. (Juutinen 9.11.2005) Nikula arvioi varmennustoiminnan kehittyneen markki-

²⁹ Vrt. kaavio varmennusprosessin kulusta liitteessä 2.

noiden aiheuttaman paineen vuoksi. Tuotteiden käyttäjät haluavat tuntea koko tavaraketjun aina tavarantoimittajasta asti, ja yrityksille luodaan paineita osoittaa, että se on hyvä yhteiskunnan jäsen. Varmennetulla yhteiskuntavastuutiedolla pyritään siis julkisuuskuvan kohentamiseen. (Nikula 8.11.2005)

Syyt sille, miksi varmennustoiminta on kehityksensä alkuvaiheessa, voidaan jakaa viiteen alaluokkaan ja kahteen pääluokkaan. Ensimmäinen alaluokka on *varmennuskäytännöt*, johon kuuluvat seuraavat haastateltavien mainitsemat syyt: varmennuskäytännöt ovat kehittymättömiä, varmennuksen ei nähdä parantavan raportin uskottavuutta, varmennuksen arvoa ei nähdä, varmennuksen avulla voidaan kehittää toimintaa ja raportin sisältöä, varmentajat antavat kehityssuosituksia ja hyvät kokemukset varmennuskäytännöistä leviävät. Tähän alaluokkaan kuuluvat asiat saattavat vaikuttaa ristiriitaisilta, mutta yhdistävä tekijä niillä on se, että ne kaikki liittyvät varmennuskäytäntöihin: käytännöt ovat joko riittämättömiä tai hyväksi havaittuja. Yhdessä ne vaikuttavat siihen, että varmennustoimintaa ei ole vielä kovin paljon.

Toinen alaluokka on *sääntelyn puute*, johon kuuluvat syyt ovat vapaaehtoisuus, selkeän viitekehyksen puute sekä raportoinnissa että varmennuksessa, varmentajilta puuttuvat pätevyyskriteerit ja ohjaavan lainsäädännön puute. Kolmas luokka on *sidosryhmien paine*, johon kuuluvat nämä syyt: suuryritykset arvostavat varmennusta, yhteiskuntavastuuraportointiin on paineita, markkinat luovat paineita, asiakkaat haluavat tuntea toimitusketjun, sidosryhmät edellyttävät varmennusta entistä enemmän, muut yritykset luovat paineita, yritysten avoimuus on lisääntynyt, yleinen kiinnostus yritysten toimintaa kohtaan on lisääntynyt ja yrityksiltä odotetaan kannanottoja niiden toimintaa koskeviin seikkoihin. Neljäs luokka on *toiminnalliset syyt*, johon kuuluvat seuraavat haastateltavien mainitsemat asiat: edellyttää yritykseltä raportointipäätöstä, edellyttää investointeja, indekseihin pääsy voi helpottua jos raportti on varmennettu, varmennus on politiikka- tai kustannuskysymys, suomalaisia yrityksiä on maailmalla vähän, varmennuksella ei koeta olevan toiminnallista tai markkinallista arvoa, yritysten toiminta on kansainvälistynyt ja varmennuksella on liiketoiminnallista merkitystä. Viides alaluokka on *avoimuus*, johon kuuluu tarve osoittaa olevansa hyvä kansalainen, julkisuuskuvan kohentaminen, raportointikilpailuihin osallistuminen sekä raportin luotettavuuden ja avoimuuden lisääminen.

Viidestä alaluokasta voidaan muodostaa kaksi pääluokkaa, jotka ovat *sääntelyn ja käytäntöjen kehitys*, johon sisältyvät luokat varmennuskäytännöt ja sääntelyn puute, sekä *sidosryhmävuorovaikutus*, johon sisältyvät luokat sidosryhmien paine, toiminnalliset syyt ja avoimuus. Kokoava käsite sille, miksi varmennustoiminta on Suomessa kehityksen alkuvaiheessa, on *tiedon tuottamisen vapaaehtoisuus*: sidosryhmävuorovaikutukseen halutaan osallistua vastaamalla tiedontarpeeseen, mutta toisaalta alaa ei säännellä eikä varmennuskäytännöistä ole riittävän paljon kokemusta. Tämän vuoksi varmennustoiminta ei ole vielä voinut kehittyä alkuvaihetta pidemmälle.

Kokoava käsite	tiedon tuottamisen vapaaehtoisuus	
Pääluokat	sääntelyn ja käytäntöjen kehitys	sidosryhmävuorovaikutus
Alaluokat	varmennuskäytännöt (6) sääntelyn puute (4)	sidosryhmien paine (9) toiminnalliset syyt (8) avoimuus (5)

Taulukko 4. Varmennustoiminnan nykytilaan johtaneet syyt.

5.3.3 Varmennuksen hyödyt raportoivalle organisaatiolle

Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilan yhteydessä haastateltavilta kysyttiin myös sitä, millainen merkitys varmennuksella on raportin laatineelle organisaatiolle. Niskalan mukaan hyötyjä ovat varmennuksen yhdistäminen tilintarkastukseen, jolloin voidaan esimerkiksi laajentaa ympäristövastuiden tarkastelua yksityiskohtaisemmaksi. Suurin hyöty raportin laatineelle organisaatiolle on kuitenkin varmennuksen kautta havaittavat kehityskohteet. Ulkopuolisen varmentajan tarkastellessa yrityksen toimintatapoja ja raportointiprosessia voidaan havaita riskejä, tunnistaa raportoinnin kannalta kriittisiä kohtia ja tarkastaa sisäisten kontrollien tasoa. Varmentaja tuo esille konkreettisia kehittämisehdotuksia, kuten esimerkiksi ehdotuksia siitä, miten käytäntöjä eri toimipaikoilla voi yhtenäistää. Lisäksi varmentajan mukanaolo tuo Niskalan mukaan raportointiprosessiin ryhtiä. Ulkopuolisen on helpompi kyseenalaistaa tiedon luotettavuus kuin esimerkiksi yrityksen vastuuhenkilöiden. (Niskala 2.11.2005) Myös Koskisen mainitsemat varmennuksesta saatavat hyödyt liittyvät toiminnan kehittämiseen. Varmennus voi olla osittain konsultoiva prosessi, sillä siinä saadaan

suoranaisen lausunnon lisäksi paljon toimenpide-ehdotuksia, ja yritys pystyy arvioimaan toimintaansa suhteessa muihin ja löytämään parannuskohteita. Varmentajat voivat myös alan asiantuntijoina viedä havaintojaan eteenpäin yrityksessä, mikä on kehityksen kannalta hyvin tärkeää. (Koskinen 4.11.2005) Varmennus siis lisää yrityksen toimijoiden yhteiskuntavastuutietoisuutta, mikä varmasti parantaa ja helpottaa raportointia tulevina vuosina.

Niemi-Nikkolan mukaan varmennetun raportin avulla yritys voi osoittaa suhtautuvansa vakavasti yhteiskuntavastuuasioihin ja pyrkiä antamaan niistä oman toimintansa osalta realistisen kuvan. Samoin raportin lukijat voivat olla varmoja siitä, että raportin laatimisessa on käytetty tiettyjä standardeja ja tieto on paikkaansa pitävää. Lisäksi raportista tulee vertailukelpoinen ja yhteismitallinen. (Niemi-Nikkola 23.11.2005) Virkilä mainitsee samoja hyötyjä kuin Niemi-Nikkola. Kun raportti on varmennettu, siitä käy ilmi, että yritys on paneutunut asiaan ja ottanut sen tosissaan. Ulkopuolisen varmennuksen vuoksi raportista tulee Virkilän mukaan painavampi asiakirja ja sen vertailu muihin helpottuu. (Virkilä 11.11.2005) Varmennusta koskevat ohjeistot suosittelevat käytetyn standardin kertomista varmennuslausunnossa. Varmennus hankitaan useimmiten raportin luotettavuuden parantamiseksi, ja varmennettujen tietojen käyttäminen päätöksenteon tukena on helpompaa sidosryhmille.

Miettinen näkee varmennuksen raportin laatineelle organisaatiolle rakentavana ja kehittävänä prosessina, jossa tarkastetaan julkaistujen lukujen taustat ja totuusperä. Laaja-alainen ja kokonaisuuden kattava varmennus takaa, että asiat ovat niin kuin ne on raportissa esitetty, eikä mitään oleellista ole jäänyt pois tai esitetty väärällä tasolla. Varmennuksen yhteydessä tehtävät toimipaikkakäynnit antavat konsernin johdolle tietoa toimipaikkojen tilasta, ja varmentaja näkee tietojen keräys- ja tuottamistavat käytännössä. Ristiriitaiset viestit antavat yrityksen johdolle tietoa siitä, mitä ohjeistuksia noudatetaan ja mitä taas ei. Varmennuksella on helppo osoittaa, etteivät asiat ole vain yrityksen sanan varassa, vaan ulkopuolisen tarkistamia. (Miettinen 9.11.2005)

Niilekselän mukaan varmennuksella on yritykselle merkitystä ainoastaan silloin, kun varmentajalla on selkeä käsitys siitä, minkä säännösten perusteella raportti on laadittu. Varmennus täytyy voida tehdä jotakin säännöstöä vasten. Tietyn säännösten mukaan laadittu ja varmennettu raportti on yritykselle kuitenkin olennaisesti arvokkaampi kuin julkaistu raportti, jossa on vain asioita, jotka yritys itse katsoo parhaaksi kertoa. (Niilek-

selä 7.11.2005) Niilekselän kommentti osoittaa, kuinka helposti yhteiskuntavastuuraportoinnin vakiintumattomuus heijastuu varmennukseenkin.

Juutinen luettelee kuusi keskeistä tapaa, jolla yritys hyötyy varmennuksesta:

- 1) tuki johtamistyölle ja tunne siitä että yrityksen asiat ovat kunnossa, eli raportissa kerrotut asiat pitävät paikkaansa,
- 2) voidaan viestiä eri liiketoiminta-alueille ja tuotantolaitoksille siitä, että yhteiskuntavastuuasioihin on suhtauduttava vakavasti ja että asioiden halutaan olevan tietyllä tavalla,
- 3) tiedonkeruujärjestelmä tulee testatuksi ja siinä olevat puutteet korjatuiksi,
- 4) tulee tarkistettua, että raporttiin painetut luvut ovat luotettavan tiedonkeruujärjestelmän tuottamia ja kuvaavat todellisen elämän tapahtumia,
- 5) hyviä käytäntöjä ja kehittämismahdollisuuksia voidaan välittää muille yksiköille, ja
- 6) kaikki havainnot ja puutteet raportoidaan johdolle niin kutsutussa management letterissä, jossa asioiden tila ja kehitysehdotukset ovat tiiviissä paketissa. (Juutinen 9.11.2005)

Nikula näkee varmennuksella olevan merkitystä sen vuoksi, että ulkopuolinen ja yritysjohtoa objektiivisempi taho on varmistanut raportin tietojen pitävän paikkansa. Varmennus tekee raportista siis painavamman ja erottaa sen johdon mainoslauseita sisältävästä julkaisusta. (Nikula 8.11.2005)

Yritysten saamat hyödyt yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta, joita haastateltavat listasivat, voidaan jakaa viiteen alaluokkaan. Ne ovat *raportin kehittäminen, toiminnan kehittäminen, tiedon luotettavuuden lisääminen, tiedonkeruun parantaminen ja ulkopuolisen lausunto*. Esille nousivat erityisesti kehittäminen ja tiedon oikeellisuuden varmistaminen. Ensimmäiseen alaluokkaan kuuluvat seuraavat varmennuksesta saatavat edut: ryhtiä raportin tuottamiseen, ehdotukset miten raporttia voi parantaa, raportin painoarvo kasvaa, ristiriitaisuuksien havaitseminen, yhteiskuntavastuun aihepiiri on tuttu, vertailtavuus lisääntyy, asioista saa realistisen kuvan, varmennukseen on käytetty standardeja ja raportista tulee yhteismitallinen.

Toiseen alaluokkaan *yrityksen toiminnan kehittäminen* kuuluvat hyödyt: riskien tunnistaminen, toimintatapojen tarkastus, konkreettiset kehittämis ehdotukset, hyvien toimintatapojen levittäminen muihin toimipaikkoihin, toimenpide-ehdotukset, toiminnan arvioiminen suhteessa muihin, tuki johtamiselle, yhteiskuntavastuuajattelun viestiminen

organisaatiossa, management letter, puolueettomat arviot eri toimipaikkojen käytännöistä, totuttujen toimintatapojen kyseenalaistaminen ja ohjeistuksen perillemenon arvioiminen. Alaluokkaan *tiedon luotettavuuden lisääminen* kuuluvat hyödyt: tunne, että asiat ovat kunnossa, raportin lukujen varmistetaan olevan oikean elämän tapahtumista, raportin tiedot pitävät paikkaansa, ja laaja-alaisella tarkastuksella varmistetaan, että asiat ovat niin kuin niiden ilmoitetaan olevan.

Neljänteen alaluokkaan *tiedonkeruun parantaminen* kuuluvat hyödyt: tiedonkeruujärjestelmän luotettavuus testataan, tiedonkeruujärjestelmän puutteet korjataan, oleellisia tietoja ei puutu ja tiedot ilmoitettu oikealla tasolla. Viidenteen alaluokkaan *ulkopuolisen lausunto* kuuluvat hyödyt varmennuslausunnon saaminen, konsultointi, varmennus on merkityksellinen vain silloin, jos varmentaja tuntee taustalla olevan säännösten, mahdollisuus kytkeä varmennus tilintarkastukseen, vastuiden yksityiskohtaisempi tarkastelu, ulkopuolisen tahon näkemys, objektiivisen tahon tarkastus ja asiantuntijan varmennus. Näistä viidestä alaluokasta voidaan muodostaa kaksi pääluokkaa, jotka kuvaavat yrityksen saamia hyötyjä yhteiskuntavastuuraportin varmennuksesta: *tiedontuottamistapojen kehittäminen*, johon kuuluvat luokat raportin kehittäminen, toiminnan kehittäminen ja tiedonkeruun parantaminen, sekä *ulkopuolelta tuleva varmennus*, johon kuuluvat luokat tiedon luotettavuuden lisääminen ja ulkopuolisen lausunto. Kokoava käsite, jolla hyötyjä voidaan kuvata, on *objektiiviset kehittämis ehdotukset*: ulkopuolinen varmentaja on yrityksestä riippumaton, mutta hallitsee samalla yrityksen toiminnalle keskeiset yhteiskuntavastuukysymykset, joten kehittämis ehdotuksia voi antaa aitiopaikalta.

Kokoava käsite	objektiiviset kehittämis ehdotukset	
Pääluokat	tiedontuottamistapojen kehittäminen	ulkopuolelta tuleva varmennus
Alaluokat	raportin kehittäminen (9) yrityksen toiminnan kehittäminen (12) tiedonkeruun parantaminen (4)	tiedon luotettavuuden lisääminen (4) ulkopuolisen lausunto (7)

Taulukko 5. Varmennuksen hyödyt raportoivalle organisaatiolle.

5.4 Yhteiskuntavastuura raporttien varmennusta koskevat ohjeistot

5.4.1 Varmennusta koskevien ohjeistojen tunnettuus

Haastateltavat tiesivät yhteiskuntavastuura raporttien varmennusta koskevien ohjeiden olemassaolosta, mutta eivät tunteneet niiden sisältöä kovin tarkasti. Esille tuli myös se, että tilintarkastusyhteisöillä saattaa olla omia ohjeistoja tai metodeja varmennustoimeksiantojen varten, mutta ne eivät ole julkisia. (Niskala 2.11.2005; Juutinen 9.11.2005) Lisäksi eri toimialoilla voi olla omia ohjeita, kuten esimerkiksi kemianteollisuudessa on ympäristöraporttien varmennusta varten; myös kansallisen tason ohjeistusta varmennukseen on myös olemassa. (Niilekselä 7.11.2005; Miettinen 9.11.2005) Ainakin Australiassa, Saksassa, Japanissa, Ruotsissa ja Hollannissa on kansallista ohjeistusta varmennukseen (KPMG 2005, 46).

Puolet vastaajista mainitsi tuntevansa IFACin ISAE 3000 -standardin, mutta vain yksi oli käyttänyt sitä työssään. Standardin käytön vähäisyys johtuu siitä, että vain muutama haastatelluista oli osallistunut yhteiskuntavastuura raporttien varmennukseen. Kaikki vastaajat mainitsivat GRI -raportointiohjeiston, mutta myös verifiointityöryhmän raporttia oli käytetty varmennuksen apuna. Osa haastateltavista ei tehnyt selvää eroa raportointiohjeiston ja verifiointityöryhmän raportin välille, joten taulukossa niiden maininnat on yhdistetty GRI:n ohjeistus -riville. Myös AA1000 Assurance Standard oli hyvin tunnettu. Muutamat vastaajat viittasivat tilintarkastusyhteisön omaan metodologiaan tai muihin olemassa oleviin ohjeistoihin. Kokonaisuudessaan erot ohjeistojen tunnettuuden välillä selittyvät sillä, että kaikki vastaajat eivät olleet osallistuneet yhteiskuntavastuura raporttien varmennukseen, mutta tunsivat silti ohjeistoja, ja toisaalta varmennukseen saattoi osallistua allekirjoittamalla varmennuslausunnon yhteiskuntavastuurasioihin erikoistuneelta yksiköltä eli varsinaisilta varmentajilta saadun tiedon varassa tuntematta juurikaan varmennusta koskevia ohjeistoja. Se, että varmennuslausunnon voi allekirjoittaa vain toiselta, varsinaisen varmennustyön tehneeltä tiimiltä saadun tiedon varassa, on jyrkässä ristiriidassa yhteiskuntavastuura raporttien varmennusta koskevien ohjeistojen kanssa. Niissä varmentajalta odotetaan valtavan tietomäärähän hallintaa, harkintaa ja ammattiin kuuluvaa varovaisuutta ja tarkkuutta.

Ohjeisto	Mainitsi ohjeiston, ja on käyttänyt sitä työssään	Mainitsi ohjeiston, muttei ole käyttänyt sitä työssään	Ei maininnut ollenkaan
ISAE 3000	1	3	4
GRI:n ohjeistus	2	6	0
AA 1000 Assurance Standard	3	3	2
FEE:n keskustelualoite	1	4	3
Oma ohjeisto / metodologia	1	1	6
Jokin muu ohjeisto	2	1	5

Taulukko 6. Varmennusta koskevien ohjeiden tunnettuus.

5.4.2 Ohjeistojen heikkoudet ja vahvuudet

Haastateltavat arvioivat ohjeistojen heikkouksia tai vahvuuksia sekä yleisellä tasolla että ohjeistokohtaisesti. Arvioiden tulkinnassa on otettava huomioon niiden suhde ohjeistojen käytön vähäisyyteen. Niskalan mukaan olemassa olevien ohjeistojen suurin heikkous on se, ettei niistä millään ole virallista asemaa, ja ne ovat hyvin erilaisia. Ei ole olemassa mitään yhteistä näkemystä siitä, mitä ohjeistoa pitäisi soveltaa, eli mukaan tarvittaisiin jokin virallisempi taho, kuten tilintarkastuksen puolella on keskuskauppakamari ja kauppa- ja teollisuusministeriö. FEE:n kannanototkin ovat enemmän kenttää kartoittavia tutkimuksia, kuin pitkälle meneviä ohjeita. (Niskala 2.11.2005) FEE:n keskustelualoitteessa korostuvat myös varmennuksen ongelmat ja yhteiskuntavastuun osa-alueiden erityiskysymykset, joten FEE:n kannanotoista voisi ammentaa myös muuta kuin kenttää kartoittavaa tietoa.

Ohjeistojen eduksi on Niskalan mukaan laskettava se, että ne antavat kokonaiskuvan siitä, miten varmennusta tulisi tehdä. Ohjeet nojautuvat hyvän yhteiskuntavastuuraportoinnin periaatteisiin, ja varmennusprosessin lähtökohtana on raportointiperiaatteiden noudattaminen ja tarkastaminen. Lisäksi niissä annetaan ohjeita varmennuslausuntojen rakenteeseen ja kehittämisraporttien laatimiseen. (Niskala 2.11.2005)

Koskinen arvioi ohjeistojen heikkoudeksi soveltamisen tarpeen ja sen, että eri varmuustasojen merkityksen viestiminen sidosryhmille on ongelmallista. Sidosryhmät eivät välttämättä miellä, kuinka ehdoton ja varma lausunnossa ilmoitettu varmuuden taso on. Yksi ongelmakohta on myös se, mitä ohjeistoa on milloinkin sovellettava. Ohjeistojen

vahvuus on se, että ne antavat tietyn systematiikan varmennustoimeksiannon etenemiseen. Toisaalta raportit voivat olla vaihtelevan laajuisia ja kattaa vain osan yrityksen toiminnasta, joten varmennus vaikeutuu, kun raportointikaan ei ole täysin selkeää. (Koskinen 4.11.2005)

Koskisen mainitsema soveltamisen tarve voi helposti johtaa siihen, että ohjeistosta ei olekaan niin paljon apua: varmennustoimeksiannot ovat erilaisia, ja raportointikin voi olla vakiintumatonta. Yleisesti hyväksytyjen varmennusohjeistojen puuttuminen uhkaa Wallagen mukaan tilintarkastajan roolia varmentajana. Ilman ohjeistusta voi syntyä odotuskilu: sidosryhmät odottavat varmennuksen kattavan koko raportin ja että raportti antaa oikeat ja riittävät tiedot, mutta varmentaja ei pysty tekemään koko raportista korkean tason varmennusta. Wallage katsoo varmennustoimeksiannot olevan haastavia tilintarkastajille, ja näin ollen kaivataan myös lisää akateemista tutkimusta. (Wallage, 2000)

Niilekselä kritisoi ohjeiden yleisluontoisuutta: mitä laajemmalla alueella jokin ohje on tarkoitettu sovellettavaksi, sitä yleisluontoisempi se on ja sitä huonommin se sopii mihinkään erityiseen tarkoitukseen. (Niilekselä 7.11.2005) Nikula kiinnitti samoin huomiota pitkälle menevien standardien yleisluontoisuuteen, jolloin niistä samalla tulee tunnettomia yksittäistapausten suhteen. Ohjeistojen etuna on se, että niillä voidaan toivottavasti saavuttaa yhteismitallisuutta, eli yhtiöt raportoivat asiat suunnilleen samalla tavalla ja varmentajat edellyttävät raporteilta samoja asioita. Tärkeintä on, että standardit ovat yhdenmukaisia siinä, miten raportti laaditaan ja kuinka se varmennetaan. (Nikula 8.11.2005) Näyttää siltä, että KHT-tarkastajat toivovat yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen kulkevan tarkoin säädellyn tilintarkastuksen suuntaan. Raporttien ja varmennusstandardien selkeys helpottaa työtä, mutta toistaiseksi näyttää siltä, ettei täysin yksiselitteisiä ohjeita edes voi olla yhteiskuntavastuutiedon laadullisuuden ja yrityskohtaisuuden vuoksi.

Niemi-Nikkolan ja Virkilän mukaan ISAE 3000 -standardin vahvuus on se, että se on ensiksikin IFACin laatima, jolloin tilintarkastusyhteisöt ovat velvollisia käyttämään sitä, ja toiseksi se on yleisluontoinen viitekehys, joka antaa varmennukselle hyvän lähtökohdan. (Niemi-Nikkola 23.11.2005; Virkilä 11.11.2005) Miettinen arvioi ISAE 3000 -standardin vahvuudeksi ohjeet ei-taloudellisen tiedon varmentamiseen, mutta sitä on käytettävä soveltaen. (Miettinen 9.11.2005) ISAE 3000 tuo varmennusprosessiin jämäk-

kyyttä, yhdenmukaisuutta ja vertailtavuutta. Lisäksi standardi asettaa Juutisen mukaan vaatimuksia varmentajalle, mikä parantaa lausuntojen luotettavuutta ja laatua. Samoin kuin Niemi-Nikkola, Juutinen painotti, että IFACin laatimaa standardia on noudatettava. (Juutinen 9.11.2005)

Niemi-Nikkola ja Miettinen mainitsevat GRI-raportointiohjeiston hyväksi pohjaksi varmennustyölle. (Niemi-Nikkola 23.11.2005; Miettinen 9.11.2005) Niskalan mukaan GRI:n varmennusmetodologia on hyvä, mutta toisaalta se ei puutu yksityiskohtiin kovin tarkasti. (Niskala 2.11.2005) Virkilä arvioi nykyisen GRI-ohjeiston heikkoudeksi sen, että se on tehty jo 2002, ja uusi päivitetty versio on vasta tulossa. (Virkilä 11.11.2005)³⁰ Uusi, GRI-ohjeiston päivitetty versio G3 ottaa varmennustyön huomioon aiempaa paremmin.

Niskala kritisoi AA1000 Assurance Standardia Englannin olosuhteisiin painottumisesta ja siitä, ettei se GRI-ohjeiston tapaan mene pitkälle yksityiskohtiin. AA1000 AS ei myöskään ole saavuttanut samanlaista yleisesti hyväksyttyä asemaa kuin GRI-ohjeisto. (Niskala 2.11.2005) Niemi-Nikkola ja Virkilä pitävät AA1000 Assurance Standardia tällä hetkellä yksityiskohtaisimpia ohjeita antavana ohjeistona. (Niemi-Nikkola 23.11.2005; Virkilä 11.11.2005) Miettinen liittyy Niskalan käsitykseen siitä, että AA 1000 AS ei ole vielä koettu kovin merkittäväksi ohjeistoksi, ja sitä on käytettävä soveltaen. (Miettinen 9.11.2005) AA1000 Assurance Standardia pyritään kehittämään edelleen, ja se on yhteensopiva GRI-raportointiohjeiston kanssa, joten sillä on mahdollisuuksia tulla yhtä tunnetuksi ja käytetyksi kuin GRI. Niemi-Nikkolan ja Virkilän mielikuva siitä, että AA1000 AS antaa yksityiskohtaisimpia ohjeita, voi johtua standardin sidosryhmäpainotteisuudesta, mikä tekee sen soveltamisesta ja käyttämisestä hankalampaa.

Myös Juutisen mukaan AA1000 Assurance Standardia on käytettävä soveltaen, sillä sidosryhmien odotuksia on hyvin vaikea kartoittaa kokonaan. Standardissa on keskeistä se, että raporttia tarkastellaan suhteessa siihen, kuinka hyvin se vastaa sidosryhmien odotuksiin. Odotukset voidaan Juutisen mukaan ottaa käytännössä huomioon niin yleisellä tasolla, että ajatus varmentamisesta niitä vasten vesittyä eikä ohjeiston periaatetta voida toteuttaa täysin. Toisaalta sidosryhmänäkemys on AA1000 AS:n vahvuus, sillä on tärkeää, että raportti vastaisi sidosryhmille keskeisiin kysymyksiin. (Juutinen 9.11.2005)

³⁰ Tämän kappaleen kohdalla on erityisesti huomattava se, että haastateltavat puhuvat sekä GRI:n raportointiohjeista että verifiointiryhmän raportista ja sen antamista ohjeista varmennustoimeksiantoihin.

O'Dwyer ja Owen (2005) kiinnittivät myös huomiota AA1000 AS:n haasteellisuuteen varmentajille ja myös raportoivalle organisaatiolle sidosryhmänäkemyksen keskeisyyden vuoksi; yhteys sidosryhmiin varmennusprosessin aikana on usein vähäistä.

Monet haastateltavista tiesivät FEE:n toimivan varmennuskäytäntöjen kehittämiseksi, mutta varmennusta koskevan keskustelualoitteen sisältöä ei tunnettu yksityiskohtaisesti. Niskala kuvaili FEE:n keskustelualoitetta kenttää kartoittavaksi. Siinä tarkastellaan varmennusprosessia ja lausuntoa. (Niskala 2.11.2005)

Haastateltavien yleiset luonnehdinnat varmennusta koskevista ohjeistoista voidaan jakaa sekä heikkouksiin että vahvuuksiin. Heikkoudet voidaan jakaa kahteen luokkaan: *epävirallisuus* ja *yleisluonteisuus*. Ensiksi mainittuun kuuluvat epävirallisuus, virallisen tahon puuttuminen, erilaiset näkemykset siitä, mitä ohjeistoa tulisi käyttää, ohjeistojen päivitystarve sekä varmennuksen suppeus ja vapaaehtoisuus. Jälkimmäiseen luokkaan kuuluvat epätarkkuus, yleisluontoisuus ja soveltamisen tarve, saavutettavien varmuustasojen viestittämisen vaikeudet, raportointiin liittyvien epävarmuuksien välittyminen varmennukseen sekä ohjeistojen epärealistiset vaatimukset sidosryhmien odotusten selvittämisestä. Heikkouksia voidaan kuvata kokoavalla käsitteellä *epävirallinen viitekehys*: varmentajat kaipaavat tarkempaa ohjeistusta, mutta toistaiseksi käytössä olevat ohjeistot ovat epävirallisia, eivätkä anna riittävästi neuvoja varmennustoimeksiantojen yksityiskohtiin.

Myös vahvuudet voidaan jakaa kahteen luokkaan: *kokonaiskäsityksen antavat ohjeet* ja *pyrkimys yhdenmukaisuuteen*. Ensimmäiseen luokkaan kuuluvat maininnat seuraavista vahvuuksista: ohjeisto antaa kokonaiskuvan varmennuksesta, ohjeita varmennuslausunnon sekä kehittämisraporttien laatimiseen ja yleisluonteinen viitekehys antaa varmennukselle hyvän pohjan. Pyrkimystä yhdenmukaisuuteen kuvaavat nämä vahvuudet: ohjeistot perustuvat yhteiskuntavastuuraportoinnin periaatteisiin, ohjeistot antavat tietyn systematiikan varmennuksen etenemiseen, ohjeistot auttavat varmennusten yhteismitallisuuden saavuttamiseen ja IFACin laatimaa ohjeistoa on noudatettava. Vahvuuksista voidaan muodostaa kokoava käsite *varmennusten yhdenmukaistaminen*: ohjeistot parantavat varmennustyön vertailtavuutta. Ohjeistojen heikkouksien ja vahvuuksien kohdalla luokittelu voi vaikuttaa ristiriitaiselta, mutta luokat ovat osittain päällekkäisiä. Esimerkiksi yleisluonteisuutta pidettiin sekä heikkoutena että vahvuutena.

	Heikkoudet		Vahvuudet	
Kokoava käsite	epävirallinen viitekehys		varmennusten yhdenmukaistaminen	
Luokat	epävirallisuus (5)	yleisluonteisuus (6)	kokonais-käsityksen antavat ohjeet (3)	pyrkimys yhdenmukaistamiseen (4)

Taulukko 7. Ohjeistojen heikkoudet ja vahvuudet.

5.5 Yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen kehitys tulevaisuudessa

5.5.1 Varmennustoiminnan kehitys

Haastateltavia pyydettiin arvioimaan yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen kehitystä tulevaisuudessa, tärkeimpiä kehityskohteita varmennuskäytännöissä ja sitä, vaikuttaako varmennustoiminnan kehitys KHT-tilintarkastajan työnkuvaan. Niskala odottaa pätevyyskriteereitä tai akkreditointimenetelmää³¹ varmentajille, ettei kuka tahansa voi millä tahansa pätevyydellä tehdä varmennuksia. Yksi vaihtoehto on se, että tilintarkastajien osaamista laajennettaisiin siten, että he saisivat virallisen statuksen myös yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen, mutta toisaalta silloin raportointiin pitäisi liittyä enemmän lakisääteisiä vaatimuksia ja tilintarkastajia valvovilla tahoilla tulisi olla suurempi rooli. Niskala näkee GRI:n ja AA1000:n ympärillä tapahtuvan kehityksen olevan avainroolissa tulevaisuutta ajatellen. GRI 2002-ohjeiston uusi versio G3 pyrkii kehittämään alan asiantuntijoiden akkreditointimenettelyitä. (Niskala 2.11.2005) Koskinen uskoo vapaaehtoisen raportoinnin kasvavan tietyillä toimialoilla, jolloin varmennuksen tarvekin kasvaa. Raportoinnin kehittyessä varmennuskäytännötkin kehittyvät viipeellä, Koskinen mukaan hitaasti, mutta varmasti. (Koskinen 4.11.2005)

Niemi-Nikkola arvioi varmennuskäytäntöjen kehittyvän ja yhtenäistyvän, ja että varmuuden tasot määritellään, eli millaisia toimeksiantoja tullaan tekemään. Varmennustoiminta saa Niemi-Nikkolan mukaan lisää painoarvoa ja hän uskoo varmennusten määrän kasvavan. Toisaalta voidaan kyseenalaistaa, jatkuuko varmennus tällaisena kuin se nyt on, vai kehittykö raportoinnista ja varmuuden tasosta suppeampia muotoja. (Niemi-Nikkola 23.11.2005) Virkilä arvioi varmennettujen raporttien määrän

³¹ Sertifiointilaitoksen tai vastaavan virallisen tahon toteama, tiettyyn tehtävään vaadittava pätevyys.

lisääntyvän, ja varmentamattomien raporttien poistuvan ehkä kokonaan ajan myötä, kun ohjeistukset alkavat entistä enemmän edellyttää raporttien varmennusta. Osa vapaaehtoisesti raportoitavasta tiedosta voi siirtyä myös lakisääteisen tiedonantovelvollisuuden piiriin. (Virkilä 11.11.2005) Myös O'Dwyerin ja Owenin tutkimuksessa tuli ilmi standardien puutteen ja varmennuksen tason yhteys: ohjeistuksen puuttuessa korkean tason varmennuksia on lähes mahdoton tehdä. (O'Dwyer & Owen 2005)

Miettisen mukaan GRI -ohjeiston uusi versio voi olla vedenjakaja myös varmennustoiminnan kehityksessä, jos osa yrityksistä ei haluakaan lähteä raportoimaan uuden ohjeiston mukaan. Miettinen toivoo varmennustoiminnan laajenevan, ja pitää todennäköisenä, että yleisen keskustelun myötä varmennustoimeksiantojen määrä kasvaa. (Miettinen 9.11.2005) Niilekselän mielestä paineita varmennuksen hankkimiselle on, ja tulevaisuudessa lähtökohtana on oltava se, että raporteissa annetut tiedot perustuvat tosiasioihin, ja varmennus on yksi keino varmistaa se, että keskeiset asiat ja väittämät raporttien taustalla ovat tosiasioihin perustuvia. Nyt on ollut vallalla sellainen käsitys, että yritykset raportoivat paljon hyviä asioita, mutta käytännön toimenpiteet eivät tue sitä, mitä raporteissa on kerrottu. (Niilekselä 7.11.2005)

Nikulan mukaan yhteiskuntavastuuasioiden raportoinnille ja varmennukselle tulee jatkossa enemmän painoarvoa, mutta samalla huolestuttaa se, saadaanko tällä toiminnalla todella aikaan muutoksia maailmassa. Pohjoismaissa ja Saksassa ollaan yhteiskuntavastuuasioissa edelläkävijöitä³², ja yritysten raportoima tieto on suunnattu länsimaisille kuluttajille. Täällä yrityksen julkisuuskuvan hoitaminen on tärkeää, mutta Nikula arvioi, ettei yhteiskuntavastuusta voida pitää samalla tavalla huolta esimerkiksi Afrikan tai Aasian maissa, joissa jo ihmisten perustoimeentulo on vaarassa. (Nikula 8.11.2005)

Juutinen odottaa yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen lisääntyvän, sillä se on hyvä tapa kehittää raportointia ja viedä yhteiskuntavastuuajatusta ja sen toteuttamista käytännössä yrityksen sisällä eteenpäin. Juutinen odottaa myös varmennustyön standardien yleistyvän, ja että varmentajien työtä aletaan yhä enemmän säädellä. Lisäksi Juutinen toivoo, että varmennus tehtäisiin tulevaisuudessakin huolellisesti ja lausunnossa sanotaisiin vain sen verran, kun tosiasiallisesti voidaan sanoa, eli varmennukseen ei liittyisi mitään epämääräistä eikä asioiden väitettäisi virheellisesti olevan kunnossa. Skandaalien

³² Edelläkävijäasema näkyy esimerkiksi siinä, että Pohjoismaissa ja Saksassa raportteja on julkaistu melko paljon, ja niitä on myös varmennettu. (KPMG 2005, 31)

jälkeen varmennustoiminta lamaantuisi varmasti pitkäksi aikaa niin, etteivät yritykset uskaltaisi pyytää varmennusta ja toisaalta sitä ei uskallettaisi tehdä. (Juutinen 9.11.2005)

Haastateltavat arvioivat yhteiskuntavastuuraporttien määrän kasvavan, ja sen seurauksena varmennustoimeksiantojen ja sääntelyn lisääntyvän. Arviot yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan kehittymisestä tulevaisuudessa voidaan jakaa neljään alaluokkaan. Ensimmäinen niistä on *varmennusten määrän kasvu*, johon kuuluvat seuraavat näkemykset: vapaaehtoinen raportointi tietyillä toimialoilla kasvaa, raporteille ja varmennukselle annetaan lisää painoarvoa, varmennustoimeksiantojen määrä kasvaa, varmennettujen raporttien määrä kasvaa, varmentamattomat raportit poistuvat ja varmennuksen hankkimiselle on enemmän paineita. Toinen alaluokka on *sääntelyn kasvu*, johon kuuluvat seuraavat arviot varmennustoiminnan kehittymisestä: GRI ja AA1000 kehittyvät keskeisellä tavalla, varmuuden tasot määritellään, varmennusta aletaan edellyttää entistä useammin, varmennustyön standardit lisääntyvät ja varmentajien työtä aletaan säännellä enemmän.

Kolmanteen alaluokkaan *kehittyvät käytännöt* voidaan sijoittaa seuraavat varmennustoiminnan tulevaisuutta kuvaavat asiat: varmennuskäytännöt kehittyvät raportointikäytäntöjen vanavedessä, varmennuskäytännöt yhtenäistyvät, raportointi ja varmennus voivat supistua, vapaaehtoisesti raportoitavaa tietoa voi siirtyä lakisääteisen raportoinnin piiriin tilinpäätökseen ja varmennuksessa pyritään selvittämään raporttien totuudenmukaisuus. Neljäs alaluokka on *varmentajan työn sääntely*, johon kuuluvat nämä arviot: varmentajille laaditaan pätevyyskriteerit tai akkreditointimenetelmät, tilintarkastajien osaaminen laajenee ja yhteiskuntavastuuraporttien varmentajille kehitetään erityinen tutkinto. Alaluokat voidaan yhdistää kahdeksi pääluokaksi, jotka ovat *varmennustoiminnan laajeneminen*, johon kuuluvat luokat varmennusten määrän kasvu ja kehittyvät käytännöt, sekä *sääntelyn lisääntyminen*, johon kuuluvat luokat sääntelyn kasvu ja varmentajan työn sääntely. Varmennustoiminnan kehitystä tulevaisuudessa voidaan luonnehtia kokoavalla käsitteellä *säädely kasvu*, koska sääntelyä ja ohjeistusta kaivataan lisää jo nyt, varmennustoimeksiantojen yleistyessä vähitellen.

Kokoava käsite	säädelty kasvu	
Pääluokat	varmennustoiminnan laajeneminen	sääntelyn lisääntyminen
Alaluokat	varmennusten määrän kasvu (6) kehittyvät käytännöt (5)	varmentajan työn sääntely (3) sääntelyn kasvu (5)

Taulukko 8. Varmennustoiminnan kehitys tulevaisuudessa.

5.5.2 Varmennuskäytäntöjen tärkeimmät kehityskohteet

Tärkeimmät kehityskohteet varmennuskäytännöissä ovat Niskalan mukaan metodien käyttöönotossa. Varmennusprosessi olisi pystyttävä suunnittelemaan samalla tavalla kuin tilintarkastaja suunnittelee tilintarkastusprosessin, eli ensimmäisessä vaiheessa päätetään strategiset painopistealueet, katsotaan millä alueilla on suurin riski ja arvioidaan tarkastuksen taso. Tiedontuottamisjärjestelmä tarkastetaan, ja jos kontrolleissa havaitaan puutteita, voidaan jatkaa aineistotestaukseen eli tarkistetaan koko ketju lähtötiedosta raportissa esitettyyn tietoon. Varmennustoimeksiantoja rajoittaa usein se, että toimeksiannot ovat pieniä ja kohteessa käydään vain 1-3 kertaa tarkastuskäynnillä, mikä ei aina ole kehittämisen kannalta tai kokonaisvarmuuden saamiseksi riittävästi. (Niskala 2.11.2005) Niskalan vastauksessa painottuu varmennustoiminnan kehittäminen tilintarkastuksen suuntaan.

Koskinen nimeää tärkeimmäksi kehityskohteeksi varmennuksen kattavuuden varmistamisen. Ongelmia aiheutuu siitä, jos vain osa raportista on varmennuksen piirissä. Toinen kehityskohde on raportoinnin kokonaisuuden varmentaminen. Nyt raportit saattavat hajota esimerkiksi niin, että ne julkaistaan osittain Internetissä, jolloin tietojen päivittäminen ja kaikkien osien huomioiminen tuo haastetta varmennukseen. (Koskinen 4.11.2005) Myös FEE:n keskustelualoitteessa yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta kiinnitetään huomiota Koskisen tavoin Internetissä yleistyvään raportointiin ja ongelmiin sen varmentamisessa: tieto voi olla hajanaista, ja sitä voidaan päivittää reaaliajassa (FEE 2002, 57).

Niemi-Nikkolan mukaan tärkein kehityskohde on yhtenäinen ohjeistus, joka voisi tulla esimerkiksi IFACin tasolta, ja selvittäisi tarkasti, mitä varmennustoimeksiannoissa halutaan tehtävän. (Niemi-Nikkola 23.11.2005) Virkilä kannattaa Niemi-Nikkolan tavoin IFACin tasolta tulevaa ohjeistusta, ja korostaa, että ohjeiston tulisi olla myös laajalti

tunnettu. Tilintarkastustoimistot voisivat sisällyttää viralliselta taholta tulleen ohjeiston omiin metodeihinsa. (Virkilä 11.11.2005)

Miettinen nostaa tärkeänä kehityskohteena esille varmentajan kierrättämisen, johon sopiva sykli voisi olla kolmesta viiteen vuotta. Näin voitaisiin ehkäistä toistuvien virheiden syntyminen ja virheellistä tietoa antavat tekijät voidaan karsia pois. Käytäntö on Miettisen mukaan omaksuttu jo joissain yrityksissä. (Miettinen 9.11.2005) Varmen-tajan kierrättäminen ei tullut ollenkaan esille varmennusta koskevista ohjeistoissa, vaikka se on tilintarkastuksen piirissä tavallinen ilmiö ja sopii varmasti hyvin myös yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen.

Niilekselä painottaa, että ulkoisessa varmennuksessa on olennaista varmentaa sekä tiedonkeruu- että muokkausjärjestelmän toimivuus. Varmennus on rakennettava niin, että se on omiaan tuottamaan oikean ja tasapainoisen kuvan asiakokonaisuudesta. Tärkein kehityskohde varmennustyössä on siten huolehtiminen siitä, että kerättävät tiedot antavat oikean ja tasapainoisen kuvan konsernin toiminnasta kokonaisuutena, eikä vain yksittäisten maiden tai alueiden asioista unohtaen jonkin toisen osa-alueen, ja että tiedot on kerätty samalla tavalla kaikista toimipisteistä. (Niilekselä 7.11.2005)

Nikulan mukaan muun kuin rahamääräisen tiedon varmennusta on kehitettävä, sillä yhteiskuntavastuuraporttien taloudellinen informaatio on jo tarkastettu tilinpäätösmateriaalin yhteydessä. Varmennus kertoo, että raportti on tarkistettu, mutta kaikkien lukujen oikeellisuutta on mahdoton tarkistaa. Tärkeämpää on, että trendit, viestit ja asiat ovat oikein. (Nikula 8.11.2005) Tässä korostuu jälleen varmentajalta edellytettävä harkinta ja arviointikyky: vaikkei kaikkien lukujen oikeellisuutta voi tarkistaa, asiasta on silti pystyttävä muodostamaan tarpeeksi hyvä käsitys.

Juutinen arvioi, että varmennusprosessia on kehitettävä kokonaisuudessaan: tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmien luotettavuuden tarkistamista, väliraporttivaihetta, tarkastuskäyntien yhteydessä tehtävää lukujen tarkistamista ja management letter -vaihetta, jossa voitaisiin tehdä enemmän vertailua alan parhaisiin käytäntöihin. Sen tarkistaminen, että luvut siirtyvät raporttiin oikein helpottuu Juutisen mukaan sitä enemmän, mitä enemmän yritykset hankkivat tietojärjestelmiä yhteiskuntavastuuasioiden hallintaan. (Juutinen 9.11.2005)

Haastateltavien mainitsemat varmennuskäytäntöjen kehittämiskohteet voidaan jaotella neljään alaluokkaan. Ensimmäiseen luokkaan *varmennustoimeksiantojen laajuus* kuuluvat seuraavat kehittämiskohteet: toimeksiantojen laajuuden kasvattaminen, varmennuksen kattavuuden varmistaminen ja raportoinnin kokonaisuuden varmentaminen. Toiseen kehittämiskohteiden luokkaan *varmennusmenetelmät* kuuluvat metodien käyttöönotto, varmennusprosessin suunnittelu, yhtenäisen ja tunnetun ohjeistuksen puute, varmentajan kierrätyskäytäntö sekä muun kuin rahamääräisen tiedon varmentaminen.

Kolmas alaluokka on *tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmät*, joihin kuuluvat seuraavat kehittämiskohteet: tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmien luotettavuuden varmennus, huolehtiminen siitä, että raportti antaa oikean ja tasapainoisen kuvan, tietojen kerääminen kaikista toimipaikoista samalla tavalla sekä tarkastuskäyntien yhteydessä tapahtuva lukujen varmennus. Neljänteen alaluokkaan *varmennustyön raportointi* kuuluvat nämä kehittämiskohteet: trendien, viestien ja asioiden oikeellisuus, väliraporttivaihe sekä vertailu alan parhaisiin käytäntöihin.

Alaluokat voidaan jakaa kahteen varmennustoiminnan kehittämiskohteita kuvaavaan pääluokkaan: *varmennustoimeksiannot*, johon kuuluvat luokat varmennustoimeksiantojen laajuus ja varmennustyön raportointi, sekä *metodit*, johon kuuluvat luokat tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmät ja varmennusmenetelmät. Yhteiskuntavastuureporttien varmennuksessa on tällä hetkellä useita kehityskohteita eikä yksittäistä ”heikkoa lenkkiä”. Tätä kuvaa parhaiten kokoava käsite *kokonaisvaltainen kehittäminen*; jokaisessa vaiheessa toimintatapoja voidaan parantaa.

Kokoava käsite	kokonaisvaltainen kehittäminen	
Pääluokat	varmennustoimeksiannot	metodit
Alaluokat	varmennustoimeksiantojen laajuus (3) varmennustyön raportointi (3)	tiedonkeruu- ja raportointijärjestelmät (4) varmennusmenetelmät (5)

Taulukko 9. Varmennuskäytäntöjen tärkeimmät kehityskohteet.

5.5.3 Varmennustoiminnan kehityksen vaikutukset KHT-tarkastajan työkuvaan

Varmennustoiminnan kehittyminen tuo haastateltavien mukaan muutoksia KHT-tarkastajien työkuvaan. Haastateltavien käsityksiä voidaan verrata yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevien ohjeistojen asettamiin vaatimuksiin varmentajille. Niskala arvioi varmennuskäytäntöjen kehityksen vaikuttavan erittäin paljon tilintarkastajien työhön, kun yhteiskuntavastuuasioita siirtyy osaksi lakisääteistä tilinpäätöstä. Jo nyt kirjanpitolakia on muutettu niin, että toimintakertomuksessa on esitettävä olennaisia ympäristö- ja henkilöstötietoja sekä muita liiketoiminnan kannalta merkittäviä asioita, jotka voivat sivuta yhteiskuntavastuukysymyksiä. On pohdittava, riittääkö tilintarkastajien osaaminen näiden asioiden tarkastamiseen. Ainakaan tällä hetkellä muuta ohjeistusta ei ole, kuin kirjanpitolautakunnan yleisohje ympäristöasioista. Eli tilintarkastajien täytyy lisätä osaamistaan tai ainakin oppia tunnistamaan tilanteet, joissa erityisasiantuntemusta tarvitaan. (Niskala 2.11.2005) Koskinen pohtii Niskalan tavoin sitä, liitetäänkö normaaliin tilinpäätösraportointiin yhteiskuntavastuuasioita. Jos yritykset ottavat vapaaehtoisia elementtejä osaksi tilinpäätöstään, sillä on vaikutusta tilintarkastajan työhön: on otettava kantaa uusiin asioihin. (Koskinen 4.11.2005)

Niemi-Nikkola ja Virkilä arvioivat yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen muodostuvan tilintarkastajien erikoistumisalueeksi. Virkilän mukaan se voi johtaa myös erikoisasiantuntijoiden käytön lisääntymiseen ja erikoistuneiden tiimien perustamiseen. Myös tavallinen tarkastajakunta joutuu omaksumaan uusia asioita. (Niemi-Nikkola 23.11.2005; Virkilä 11.11.2005) Varmennusta koskevissa ohjeistoissa tuli esille se, että erikoisasiantuntijoita voidaan käyttää, mutta samalla varmentajien edellytetään hallitsevan myös asiantuntijoiden työ. Tätä kasvavaa valvontavastuuta ja tiimin jokaisen jäsenen työstä huolehtimista Niemi-Nikkola ja Virkilä eivät tuoneet esille.

Miettisen mukaan varmennuskäytäntöjen kehittyminen voi tuoda synergiaetuja tilintarkastusyhteisöiden sisällä, jos sama taho hoitaa sekä tilinpäätöksen tarkastuksen että yhteiskuntavastuuraportin varmennuksen. Varmentajan ja tilintarkastajan välille syntyy helpommin vuorovaikutusta. (Miettinen 9.11.2005) Jos ulkoista varmennusta pidetään jatkossa suotavana tai sitä peräti vaaditaan, se vaikuttaa Niilekselän mukaan KHT-tarkastajan työkuvaan. Tilintarkastajapuolelta tuleva asiantuntemus ei liity siihen, että kaikkien yhteiskuntavastuuasioiden merkitys ymmärrettäisiin, vaan siihen, että raportti antaa oikean ja tasapainoisen kuvan yrityksen tilanteesta. (Niilekselä 7.11.2005) Tämän

tutkimuksen perusteella voidaan Wallagen (2000) tavoin todeta, että tilintarkastajilla on hyvät perustaidot ja valmiudet varmennustoimeksiantojen suorittamista varten, kuten taidot tietojärjestelmien tarkastamiseen ja tiedon raportointiin sidosryhmille.

Nikula kääntää kysymyksen varmennuskäytäntöjen kehityksen vaikutuksista KHT-tarkastajien työnkuvaan siihen, onko KHT-tarkastaja yleensä tai nimenomaan yhtiön oma tarkastaja edes oikea taho yhteiskuntavastuuraportin varmentajaksi. Yhtä hyvin voisi olla niin, että tilintarkastustoimistossa olisi nimenomaan yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen erikoistuneita henkilöitä, jotka voisivat olla myös KHT-tarkastajia. Suuri osa tilintarkastajista kokee itsensä epävarmaksi yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksessa, koska se ei ole heidän perinteistä osaamisaluettaan, ja sen koetaan olevan jopa kaukana siitä. (Nikula 8.11.2005) Wallage (2000) suosittelee myös eri alojen asiantuntijoista koottuja tiimejä varmennustehtäviin, ja nostaa esille kysymyksen, onko tilintarkastaja paras mahdollinen vaihtoehto yhteiskuntavastuuraportin varmentajaksi, tai onko tilintarkastajilla riittävät kyvyt arvioida yhteiskuntavastuuasioita.

Juutinen on myös havainnut, että tilintarkastajat kokevat epävarmuutta yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksessa. Eniten vaikutusta KHT-tarkastajien työhön on sillä, jos yhteiskuntavastuuraportin asioita siirtyy tilintarkastuksen kohteeksi. Toisaalta tilintarkastajan työtä voi helpottaa se, jos yhteiskuntavastuuasiat on jo varmennettu. Varmennus- ja tilintarkastusprosessien ollessa saman tarkastuksen tekevän yhtiön sisällä, kommunikointi ja työn yhteensovittaminen on helpompaa. Ellei erillistä yhteiskuntavastuuraporttia ole varmennettu, tilintarkastajan on arvioitava tarkastuksen kohteena olevien tietojen luotettavuutta, ja sitä, varmentaako tilintarkastustiimi sen osan yhteiskuntavastuutiedosta, joka kuuluu tilinpäätökseen. (Juutinen 9.11.2005)

KHT-tarkastajien työnkuvaan vaikuttavat asiat yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksessa voidaan luokitella neljään eri alaluokkaan. Ensimmäinen alaluokka on *erikoisasantuntijat*, johon kuuluvat nämä seikat: varmennuksen muodostuminen tilintarkastajien erikoistumisalueeksi, erikoisasantuntijoiden käytön lisääntyminen, ja asiantuntijatiimien perustaminen. Toiseen luokkaan *yhteiskuntavastuuasiat tilinpäätöksessä* kuuluvat KHT-tarkastajien työnkuvaa muokkaavat asiat: yhteiskuntavastuuasioiden siirtyminen osaksi tilinpäätöstä sekä yhteiskuntavastuutiedon luotettavuuden ja varmennuksen tarpeen arviointi.

Kolmanteen alaluokkaan *osaamisen kehittäminen* kuuluvat nämä asiat: osaamisen kehittäminen, erityisasiantuntemusta vaativien tilanteiden tunnistaminen, kannanotot uusiin asioihin, uusien asioiden omaksuminen ja ymmärtäminen sekä epävarmuuden tunteminen. Neljäs luokka on *yhteistyö varmentajien ja KHT-tarkastajien välillä*, johon kuuluvat seuraavat KHT-tarkastajien työhön vaikuttavat asiat: synergiaedut varmentajien ja tilintarkastajien välillä, metodeihin liittyvän asiantuntemuksen jakaminen ja tilintarkastajien hyötyminen varmennetusta tiedosta. Pääluokkaan *uuden oppiminen* kuuluvat yhteiskuntavastuuasiat tilinpäätöksessä ja osaamisen kehittäminen. Toiseen pääluokkaan *erikoistuminen varmennukseen* kuuluvat luokat erikoisasiantuntijat sekä yhteistyö varmentajien ja KHT-tarkastajien välillä. KHT-tarkastajien työnkuvaan vaikuttavia asioita voi kuvata kokonaiskäsitteellä *uusi erikoistumisalue*.

Kokoava käsite	uusi erikoistumisalue	
Pääluokat	uuden oppiminen	erikoistuminen varmennukseen
Alaluokat	yhteiskuntavastuuasiat tilinpäätöksessä (3)	erikoisasiantuntijat (3)
	osaamisen kehittäminen (5)	yhteistyö varmentajien ja KHT-tarkastajien välillä (3)

Taulukko 10. Varmennuskäytäntöjen kehittymisen vaikutukset KHT-tarkastajan työnkuvaan.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA TUTKIMUKSEN ARVIOINTI

6.1 Aineiston tulkinta ja johtopäätökset

Yhteiskuntavastuun käsite on vakiintunut tarkoittamaan yrityksen toimintaan liittyviä taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöä koskevia vastuukysymyksiä. Se, mitä yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan kussakin yrityksessä, miten yritys voi hyötyä vastuullisuudesta ja miten yhteiskuntavastuusta raportoidaan sidosryhmille, vaihtelee. Raporttien luotettavuuden parantamiseksi niitä on alettu varmentaa. Virallisen ohjeiston puuttuessa epävarmuus raportoinnissa ja yrityksen toimintaan liittyvien yhteiskuntavastuukysymysten tunnistamisessa heijastuu myös varmennukseen.

Yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminta Suomessa on kehityksensä alkuvaiheessa. Varmennuksia tehdään vielä melko vähän, ja tilannetta kuvattiin jopa sekavaksi, mutta toisaalta joissain yrityksissä varmennuksen hankkiminen on jo vakiintunut käytäntö. Syy yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen vähäisyyteen on tiedon tuottamisen vapaaehtoisuus: varmennuksia ei ole voitu tehdä vielä kovin paljon, koska vain noin parikymmentä yritystä raportoi vapaaehtoisesti yhteiskuntavastuustaan. Toisaalta vuorovaikutus sidosryhmien kanssa luo paineita raporttien laatimiseen.

Yhteiskuntavastuuraportin varmentamisesta seuraa lukuisia hyötyjä raportin laatineelle organisaatiolle. Keskeisimpiä etuja ovat objektiiviset, ulkopuolisen tahon antamat kehitysehdotukset. Yritys voi parantaa toimintaansa sekä tiedonkeruuta ja raportointijärjestelmiään. Ulkopuolinen varmennus lisää raportin luotettavuutta sidosryhmien silmissä: se erottuu markkinointiviestinnästä ja saa enemmän painoarvoa päätöksenteon tukena.

Keskeisimmät yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevat ohjeistot ovat ISAE 3000, GRI:n verifiointityöryhmän raportti, FEEn keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisesta ja AA1000 Assurance Standard. Haastateltavat tiesivät, mitä ohjeistusta varmennustoimeksiantoihin on, mutta eivät tunteneet ohjeiden sisältöä kovin tarkasti. ISAE 3000 -standardi oli merkittävä, koska se on IFACin laatima ja se antaa hyvän yleiskuvan varmennustoimeksiannon suorittamisesta. Standardi tuo vertailtavuutta ja yhdenmukaisuutta varmennuskäytäntöihin, mutta ei taivu huomioimaan kaikkia yksittäistapauksia ja erikoistilanteita, joten varmentajalta edellytetään soveltamistaitoja.

GRI:n raportointiohjeisto ja verifiointityöryhmän raportti pyrkivät edistämään varmennuskäytäntöjä, mutta haastateltavat kokivat ohjeistuksen olevan yleisluontoista. Useimmat raportit on laadittu GRI-ohjeiston mukaan, joten sen ottamista varmennustyössä tarvittavien kriteerien pohjaksi pidettiin luonnollisena ratkaisuna. Haastateltavat tunsivat melko huonosti FEEn keskustelualoitteen sisällön, ja sitä pidettiin enemmän taustoittavana kuin ohjeistavana. Sen käyttäminen yhdessä esimerkiksi ISAE 3000 -standardin kanssa voisi kuitenkin tukea yksityiskohtaisempien ongelmien ratkaisua ja tilanteita, joissa varmentajalta edellytetään harkintaa, koska keskustelualoitteessa käsitellään muita ohjeistoja enemmän yhteiskuntavastuuraporttien varmentamisen erityiskysymyksiä ja ISAE 3000 on varsin yleisen tason standardi. AA1000 Assurance Standard on GRI:n verifiointityöryhmän raportin tavoin yleisluonteinen. Muutamat

haastateltavista kuvasivat AA1000 Assurance Standardia yksityiskohtaisimmaksi ja eniten soveltamista vaativaksi ohjeistoksi. Tämä heijastuu todennäköisesti standardin vahvasta sidosryhmäpainotteisuudesta, sillä sen toteuttaminen ohjeiston suosittelemalla tavalla on käytännössä raskasta ja haastavaa.

Varmennusta koskevien ohjeistojen perusteella voi muodostaa johdonmukaisesti etenevän yleiskuvan siitä, millainen varmennusprosessi on. Lisäksi niissä annettiin selkeitä ohjeita siihen, miten varmennuksen tuloksista pitäisi raportoida. Varmennuslausunnolle suositeltiin tiettyä rakennetta ja ohjeistot antoivat vähimmäisvaatimuksia niistä seikoista, joita lausuntoon tulisi sisällyttää. Haastateltavat pitivät ohjeistojen vahvuutena yleisesti ottaen sitä, että ne antavat edes jotain työkaluja usein vaihtelevantasoisten raporttien varmentamiseen. Ohjeistot antavat kokonaiskäsityksen siitä, millainen varmennusprosessin tulisi käytännössä olla ja pyrkivät yhdenmukaistamaan varmennuskäytäntöjä. Ohjeistojen heikkoutena haastateltavat pitivät niiden epävirallista asemaa ja yksityiskohtaisen ohjauksen vähäisyyttä. Tämän vuoksi varmennustoimeksiantoja odotetaan säädeltävän joltakin viralliselta, alan yleisiä käytäntöjä sääntelevältä taholta. Esille tuli myös tarve varmentajan pätevyysvaatimuksien määrittämiseen tai jonkinlaisen akkreditointimenetelmän kehittämiseen.

Kaikki haastateltavat pitivät todennäköisenä sitä, että varmennustoiminta kehittyy jatkossa ja toimeksiantoja tulee yhä enemmän. Sääntelyn odotetaan kehittyvän samanaikaisesti. On mahdollista, että jatkossa lisääntyvä sääntely hillitsee varmennustoimeksiantojen määrän kasvua alaa rakentavalla ja myönteisesti kehittävällä tavalla: varmennuksista tulee korkeatasoisempia ja kattavampia. Varmentajat ja varmentajina toimivat KHT-tarkastajat voivat ennakoida sääntelyn kehittymistä hankkimalla varmennuksessa tarvittavaa, yritystoiminnalle kriittisten yhteiskuntavastuukysymysten tuntemusta. Varmennustoiminnan alkuvaiheeseen liittyy myös se, että haastateltavien mukaan varmennuskäytäntöjä on tarpeen kehittää kattavasti. Jokin tietty osa-alue varmennuksessa ei näyttäytynyt erityisenä sudenkuoppana, vaan jokaista työvaihetta voidaan kehittää paremmaksi.

Varmennustoimeksiantojen hoitaminen edellyttää, että tilintarkastajat omaksuvat paljon uusia asioita. Varmennusta koskevat ohjeistot edellyttävät varmentajilta riippumattomuutta ja puolueettomuutta. Varmentajan on myös pystyttävä arvioimaan yrityksen raporttoimien asioiden olennaisuutta ja hallitsemaan sekä ymmärtämään varmennustyös-

sä käytettävien asiantuntijoiden tekemä työ. Tilintarkastuksen metodien hallitseminen on tilintarkastajien vahvuus yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksessa, mutta sen lisäksi tavallisen KHT-tarkastajan on tunnettava yrityksen toimintaan liittyvät yhteiskuntavastuuasiat ja niiden merkitys. Haastateltavat näkevät yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen uutena KHT-tarkastajien erikoistumisalana, mikä edellyttää uuden oppimista ja yrityksen yhteiskuntavastuukysymysten ymmärtämistä. Nyt KHT-tarkastajat tuntevat epävarmuutta varmennustoimeksiantojen suorittamisessa. Haastattelujen ja aiemman tutkimuksen perusteella heräsi kysymys myös siitä, onko KHT-tarkastaja oikea henkilö varmentamaan yhteiskuntavastuuraportteja.

Osa tutkimusta varten haastatelluista asiantuntijoista arvioi, että yhteiskuntavastuuasioita siirtyy osaksi tavanomaista tilinpäätösraportointia ja näin ollen tilintarkastuksen piiriin. Varmennustehtäviä varten voi kehittyä erityisiä asiantuntijatiimejä ja yhteistyötä varmentajien ja tavallisten KHT-tarkastajien välille. Vaikka haastateltavat osallistuivat tutkimukseen yksilöinä, heidän asiantuntemuksensa ja haastatteluissa esille tulleen, taustalla olevan tilintarkastusyhteisön varmennuskokemuksen perusteella voidaan todeta, että Suomessa toimivista Big Four -tilintarkastusyhteisöistä KPMG:llä ja PricewaterhouseCoopersilla on tällä hetkellä muihin verrattuna pidemmälle kehittyneet valmiudet varmennustoimeksiantojen hoitamiseen. Näissä tilintarkastusyhteisöissä on osallistuttu useiden yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen, ja sitä varten on muodostettu asiantuntijatiimit tai -yksiköt, joihin esimerkiksi Miettinen (KPMG) ja Juutinen (PWC) kuuluvat.

6.2 Tutkielman onnistumisen arviointi

Kvantitatiiviselle tutkimukselle keskeiset käsitteet reliabiliteetti ja valideetti sopivat melko huonosti kvalitatiiviseen tutkimukseen, ja niiden mielekkyys tällä tutkimusalalla on kyseenalaistettu. Niillä on selvä merkitys vain muutamassa yhteydessä, esimerkiksi kokeellisessa tutkimuksessa, kvantitatiivisessa sisällönanalyysissä tai indekseillä tehtävissä asennemittauksissa. (Koskinen ym. 2005, 255–256) Lyhyesti sanottuna reliabiliteetilla eli luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että tutkittaessa samaa henkilöä tai asiaa saadaan kahdella tutkimuskerralla sama lopputulos. Valideetilla eli pätevyydellä tarkoitetaan useimmiten sitä, koskeeko tutkimus sitä, mitä sen on oletettu koskevan. Sii-

tä voidaan käyttää myös nimitystä rakennevalidius. Muita validiteetin lajeja voivat olla esimerkiksi ennuste- tai tutkimusasetelmavalidius. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 186–187)

Hirsjärvi ja Hurme selventävät reliabiliteetin ja validiteetin³³ perinteisten muotojen hylkäämisen merkitystä: tutkimuksen on siitä huolimatta pyrittävä paljastamaan tutkittavien käsityksiä ja maailmaa niin hyvin kuin mahdollista. Tutkimusta tehtäessä on oltava tietoinen siitä, että tutkija vaikuttaa saatavaan tietoon jo siinä vaiheessa, kun tietoja kerätään. Koko ajan on kyse tutkijan tulkinnoista ja käsitteistöstä, joihin tutkittavien käsityksiä yritetään sovittaa. Keskeiseksi nousevat siis käsiteanalyysi ja validiteetin eri muodoista erityisesti rakennevalidius. Tutkijalta edellytetään, että hän pystyy dokumentoimaan sen, miten aineisto on päädytty luokittelemaan ja miten se kuvaa tutkittavien maailmaa. Menettelytavat on pystyttävä perustelemaan uskottavasti. Toinen tutkija voi silti saman aineiston pohjalta päätyä erilaiseen tulokseen, eikä sitä ole välttämättä pidettävä tutkimuksen tai tutkimusmenetelmän heikkoutena. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 188–189)

Tutkimusraportissa on selostettu tutkimusmenetelmä, aineiston kerääminen sekä analysointi- ja luokitteluperusteet luvussa 5.2. Näiden tietojen perusteella tutkimus on toistettavissa, mutta toisen tutkijan muodostamat luokitukset ja tulokset voivat erilaisia. Tutkimusta toistettaessa myös haastatteluilla kerättävä tieto voi olla erilaista, sillä asia on luonteeltaan muuttuva ja kehittyvä. Haastattelututkimuksessa kriittisesti arvioitavia seikkoja voi liittyä kysymysten ymmärtämiseen. Haastattelutilanteissa tehtyjen havaintojen mukaan osalle vastaajista aihe oli uusi ja jossain määrin vieras. Yhteiskuntavastuuraporttien varmentaminen ei ollut osa jokapäiväistä työskentelyä. Toisaalta haastateltavat vastasivat oman asiantuntemuksensa pohjalta vaihtelevan pituisesti, joten tutkimuksen voi sanoa kuvaavan heidän käsityksiään asioista mahdollisimman hyvin.

Haastattelututkimuksessa reliabiliteetin käsite koskee lähinnä tutkijan toimintaa eikä niinkään haastateltavien vastauksia, eli esimerkiksi sitä, kuinka luotettavan analyysin tutkija on aineistosta tehnyt, onko kaikki aineisto otettu huomioon ja onko tiedot litteroitu oikein. Haastattelujen laatua voidaan parantaa litteroimalla ne mahdollisimman pian haastattelutilanteen jälkeen varsinkin, jos tutkija tekee sekä haastattelut että litteroinnin. Haastattelututkimuksen yhteydessä on muistettava, että haastattelujen tulos on aina seu-

³³ Hirsjärvi & Hurme (2000, 188) käyttävät samaa tarkoittavia sanoja reliabelius ja validius.

rausta haastattelijan ja haastateltavan yhteistoiminnasta. (Hirsjärvi & Hurme 2000, 184; 189)

Haastattelujen laatua tarkkailtiin koko aineistonkeruuprosessin ajan tekemällä hyvä haastattelurunko, harjoittelemalla koehaastattelun avulla, pohtimalla vaihtoehtoisia lisäkysymyksiä ja kysymällä jokaisen haastattelun lopuksi, haluaako haastateltava lisätä jotakin aiempiin vastauksiinsa tai kertoa muita asioita haastattelun aiheeseen liittyen. Tämän tutkimuksen haastatteluaineisto litteroitiin joko samana tai haastattelua seuraavana päivänä. Haastattelutallenteiden kuuluvuus oli hyvä, eikä litterointivaiheessa ilmennyt ongelmia.

Yleistäminen on tärkeä kysymys laadullisessa tutkimuksessa, koska se liittyy erityisesti käytännöllisissä yhteyksissä tutkimuksen oikeuttamiseen sekä siksi, että yleinen tieto on yksittäistapauksia informatiivisempaa. Laadullisessa tutkimuksessa tapausmäärät jäävät usein niin pieniksi, etteivät tulokset ole tilastotieteen näkökulmasta yleistettäviä. Kuitenkin jo havaintojen pelkistäminen on tavallaan yleistämistä, eikä yleistäminen ole kaikissa tilanteissa edes tärkeää: osa tapauksista on ainutlaatuisia. (Koskinen ym. 2005, 265–267)

Aineisto luokiteltiin sisällönanalyysin menetelmillä alaluokkiin ja pääluokkiin, sekä muodostettiin kokoavia käsitteitä, jotka antavat vastauksen tutkimustehtävään. Aineisto siis pelkistettiin, mikä vastaa tässä tutkimuksessa yleistettävyyden haasteeseen. Haastatteluaineisto on pieni, joten sitä ei voida analysoida tilastollisin menetelmin, eivätkä tehdyt johtopäätökset ole yleistettävissä kaikkiin tapauksiin. Tutkielman perusteella voi muodostaa yleiskäsityksen yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevista ohjeistoista, varmennustoiminnan tilasta Suomessa vuonna 2005, sen kehityksestä ja vaikutuksista KHT-tarkastajien työnkuvaan.

Tutkielman luotettavuutta pyrittiin parantamaan myös sillä, että haastateltavat saivat tarkistaa tutkielmaan käytettävän osuuden omasta haastattelustaan. Tutkielman rajaaminen neljän ohjeiston käsittelyyn oli onnistunut ja kuvaa hyvin Suomen tilannetta, sillä haastatteluissa ei tullut esille muuta, keskeisenä pidettävää ohjeistusta. Ottamalla huomioon laadulliseen tutkimukseen liittyvät erityispiirteet ja tämän tutkimusaiheen uutuus, reliabiliteettia ja validiteettia voidaan pitää hyvinä. Tutkielman osien välinen keskustelu

jää ohueksi, sillä aiempaa, vertailun mahdollistavaa tutkimusta ei ole ja toisaalta tutkielma on luonteeltaan asioiden tilaa kartoittava perustutkimus.

6.3 Mahdollisia jatkotutkimusaiheita

Tutkimuksen aihepiirin tuoreus ja yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen kehittyminen antavat runsaasti mahdollisuuksia erilaisille jatkotutkimuksille. Samantyyppinen tutkimus voitaisiin toteuttaa eri aineistolla. Haastateltaviksi voitaisiin esimerkiksi valita kaikki suomalaiset tilintarkastajat ja konsultit, jotka ovat osallistuneet yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen. Varmennusten yleistyttyä riittävästi voitaisiin toteuttaa kyselytutkimus varmentajille³⁴, jossa tiedusteltaisiin varmennuksessa käytettyjä ohjeistoja ja niiden ominaisuuksia tai esimerkiksi varmennuslausuntoihin liittyviä asioita. Kyselyn tulisi olla niin laaja, että aineistoa voitaisiin analysoida tilastollisin menetelmin. Sidosryhmien osallistuminen tai osallistumismahdollisuudet varmennusprosessiin voisi olla myös hedelmällinen tutkimusaihe.

Muita alan kehittymistä tukevia ja yleistä kiinnostusta herättäviä jatkotutkimusaiheita voisivat olla varmennuslausunnon käyttäjien odotusten ja todellisen varmuuden tason välisen odotuskuilun analysointi tai varmentajalta edellytettävien ominaisuuksien tutkiminen mahdollisen akkreditointimenetelmän toteuttamista varten. Case -tutkimuksen tyyppinen tarkastelu yhdestä varmennusprosessista siihen liittyvine ongelmakohtineen voisi olla yksi mahdollinen aiheita koskeva uusi tutkimusaihe. Myös tietyllä aikavälillä, esimerkiksi kymmenen vuoden aikana varmennettujen yhteiskuntavastuuraporttien tutkimus voisi olla kiinnostavaa. Siinä voitaisiin havaita, miten varmentajien kehitysehdotukset ovat siirtyneet käytäntöön. Internetissä tapahtuvan raportoinnin ja verkossa olevien tietojen varmentaminen on myös yksi toistaiseksi kartoittamaton ongelmakenttä. Laajempaa tutkimusperspektiiviä voisi edustaa jatkotutkimus siitä, missä määrin yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksella tai ylipäättään yhteiskuntavastuulla on merkitystä yritysten perustehtävän toteuttamisessa.

³⁴ Alenius (2006) suuntasi kyselytutkimuksensa yhteiskuntavastuusta raportoiville yrityksille.

7 YHTEENVETO

Tässä pro gradu -tutkielmassa tehdään selkoa yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta koskevista ohjeistoista ja varmennustoiminnan tilasta Suomessa. Tutkimuksen alkuosa on deskriptiivinen kirjallisuuskatsaus, jossa selostetaan, mitä yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan, miten siitä raportoidaan ja miksi yhteiskuntavastuuraportteja varmennetaan. Lisäksi siinä tarkastellaan, millaisia varmennusta koskevat ohjeistot ovat ja millaista rakennetta varmennuslausunnolle suositellaan. Tutkimuskohteeksi on valittu neljä lähdekirjallisuuden perusteella keskeiseksi määriteltyä ohjeistoa, jotka ovat International Federation of Accountantsin (IFAC) International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, Global Reporting Initiativen (GRI) verifiointityöryhmän raportti, Fédération des Experts Comptables Européensin (FEE) keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksesta ja AccountAbility -organisaation AA1000 Assurance Standard.

Tutkielman empiirinen osa koostuu asiantuntijoita haastattelemalla hankitusta materiaalista. Haastattelut olivat puolistrukturoituja teemahaastatteluja, ja samalla niin kutsuttuja eliittihaastatteluja. Sisällönanalyysin keinoin luokitellun haastatteluaineiston perusteella tehdään johtopäätöksiä siitä, mikä on yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tila Suomessa, mitä varmennusohjeistoja alan asiantuntijat tuntevat ja käyttävät sekä miten varmennustoiminnan arvellaan kehittyvän tulevaisuudessa. Haastateltavat valittiin ennakkotietojen perusteella tai selvittämällä tilintarkastusyhteisöistä alaa parhaiten tuntevat henkilöt.

Yhteiskuntavastuu -käsite on vakiintunut tarkoittamaan yritysten toiminnan taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöä koskevia vastuukysymyksiä. Yhteiskuntavastuuraporttien julkaiseminen on yleistynyt vähitellen 1990- ja 2000-lukujen taitteesta lähtien. Raportteja julkaistaan tilivelvollisuuden täyttämiseksi sidosryhmiä kohtaan: ne vastaavat sekä johdon että yrityksen sidosryhmien tiedontarpeeseen päätöksentekoa varten. Yleisesti vakiintunutta raportointiohjeistoa ei ole, mutta useimmiten käytetään Global Reporting Initiativen GRI-ohjeistoa.

Yritykset hankkivat yhteiskuntavastuuraportilleen ulkopuolisen varmennuksen raportissa esitettyjen tietojen luotettavuuden parantamiseksi. Varmennustoimeksiantoja varten ei ole olemassa yhtä, yleisesti hyväksyttyä ohjeistoa tai standardia, vaan käytössä on

yleisimmin jokin neljästä tutkimuskohteeksi valitusta ohjeistosta. ISAE 3000 antaa jä-mäkät yleisperiaatteet varmennustoimeksiantoihin, GRI:n verifiointityöryhmän raportti on yleisluontoisempi, toimenpide-ehdotuksen tyyppinen ohjeisto, FEE:n keskustelualoite yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseksi antaa yksityiskohtaisia ohjeita ja kuvaa varmennuksen ongelmatilanteita ja erityispiirteitä ja AA1000 Assurance Standard painottaa sidosryhmien näkökulmaa ja sen keskeiset periaatteet ovat olennaisuus, eheys ja vastaavuus sidosryhmien tiedontarpeeseen. Varmennuksen tuloksista raportoidaan varmennuslausunnossa, joka tavallisesti liitetään yhteiskuntavastuuraporttiin. Lisäksi varmentajat voivat antaa raportoivalle organisaatiolle kehittämis- ja parannusehdotuksia erillisessä raportissa.

Yhteiskuntavastuuraporttien varmennuksen tila on Suomessa kehityksensä alkuvaiheessa, koska yhteiskuntavastuutiedon tuottaminenkin on vielä vapaaehtoista. Alan sääntely ja käytännöt ovat toistaiseksi kehittymättömiä, mutta toisaalta sidosryhmävuorovaikutus luo paineita yhteiskuntavastuuraportoinnille. Raportoiva organisaatio hyötyy varmennuksen hankkimisesta, sillä se saa ulkopuolisia, objektiivisia ehdotuksia toimintansa kehittämiseksi. Tiedon luotettavuus ja samalla tiedontuottamisjärjestelmät paranevat. Haastateltavat tiesivät, mitä ohjeistusta yhteiskuntavastuuraporttien varmennusta varten on olemassa, mutta niiden sisältöä tunnettiin melko vähän. Ohjeistot antavat hyvän kokonaiskäsityksen varmennustoimeksiannon suorittamisesta, mutta ovat toisaalta tunnettomia yksittäistapauksissa. Ne auttavat yhdenmukaistamaan varmennuskäytäntöjä, mutta heikkoutena on se, että ohjeistot ovat epävirallisia ja yleisluontoisia.

Varmennustoiminnan odotetaan yleistyvän, ja siihen liittyvän sääntelyn kehittyvän samanaikaisesti. Varmennusten määrä kasvaa ja käytännöt kehittyvät, mutta toimintaa pyritään säätelemään enemmän ja varmentajille tarkoitetun pätevyitysmenettelyn kehittäminen voi tulla ajankohtaiseksi. Varmennuskäytäntöjä on kehitettävä kokonaisvaltaisesti; niin metodeita kuin varmennuksen työvaiheita. Varmennustoimeksiantojen yleistymisellä on vaikutusta myös tavallisen KHT-tarkastajan työnkuvaan. Yhteiskuntavastuuraporttien varmennus voi muodostua omaksi erikoistumisalueekseen, ja KHT-tarkastajilta odotetaan uusien asioiden omaksumista ja yritysten toiminnalle keskeisten yhteiskuntavastuuasioiden ymmärtämistä. Varmennuksia voidaan tehdä siihen erikoistuneissa tiimeissä, ja KHT-tarkastajien ja varmentajien yhteistyö voi lisääntyä.

LÄHTEET

Kirjalliset lähteet

AccountAbility 2003. *AA1000 Assurance Standard*.

[<http://www.accountability.org.uk/uploadstore/cms/docs/Assurance%20Standard%20for%20Web.pdf>] 27.11.2005.

AccountAbility 2003b. *The State of Sustainability Assurance*. AccountAbility, London.

AccountAbility 2005. *AA1000 Series*. [<http://www.accountability.org.uk/aa1000/default.asp>] 27.11.2005.

AccountAbility 2006. *About Us*. [<http://www.accountability.org.uk/aboutus/default.asp>] 4.3.2006.

Alenius, Jani 2006. *Control environment in sustainability accounting. Descriptive study of 17 Finnish sustainability reporters*. Laskentatoimen laitoksen pro gradu -tutkielma. HKKK.

Ball, A., Owen, D.L. & Gray, R.H., 2000. External transparency or internal capture?: the role of third party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*. 9:1. 1–23.

Carroll, Archie B. 1999. Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definitional Construct. *Business & Society* 38:3. 268–295.

Elkington, John 1997. *Cannibals with Forks. The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. Capstone Publishing Limited, Oxford.

FEE 2002. *Discussion Paper Providing Assurance on Sustainability Reports*.

[<http://www.fee.be/fileupload/upload/DP%20Providing%20Assurance%20on%20Sustainability%20Reports1632005451020.pdf>] 27.11.2005.

FEE 2004. *FEE Call for Action: Assurance for Sustainability*.

[<http://www.fee.be/fileupload/upload/FEE%20Call%20for%20Action%20-%20Assurance%20for%20Sustainability%2004061532005311159.pdf>] 27.11.2005.

FEE 2005. *About FEE*.

[http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82] 27.11.2005.

FEE 2005. *Publications*.

[http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&category_ref=44&private=False] 27.11.2005.

Friedman, Milton 1962. *Capitalism and Freedom*. The University of Chicago Press, Chicago.

Friedman, Milton 1970. Friedman doctrine--; The Social Responsibility Of Business Is to Increase Its Profits. *New York Times*. 13.9.1970. SM17.

Global Reporting Initiative 2001. *Overarching Principles for Providing Independent Assurance on Sustainability Reports*. [<http://www.globalreporting.org>] 27.11.2005.

Global Reporting Initiative 2002. *Sustainability Reporting Guidelines 2002*. [http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/gri_2002_guidelines.pdf] 27.11.2005.

Global Reporting Initiative 2005. *GRI Reporting Framework*. [<http://www.globalreporting.org/guidelines/framework.asp>] 27.11.2005.

Global Reporting Initiative 2005. *Introducing the G3*. [<http://www.globalreporting.org/G3/>] 27.11.2005.

Global Reporting Initiative 2006. *Governance Overview*. [<http://www.globalreporting.org/governance/overview.asp>] 4.3.2006.

Hasan, Mahreen, Roebuck, Peter J. & Simnett, Roger 2003. An Investigation of Alternative Report Formats for Communicating Moderate Levels of Assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22:2. 171–187.

Hirsjärvi, Sinikka & Hurme, Helena 2000. *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Yliopistopaino, Helsinki.

IFAC 2005. *Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements*. International Federation of Accountants, New York.

Järvenpää, Leena 2003. *Eurooppalaisten yritysten ominaispiirteet yhteiskuntavastuurauditoinnin selittäjänä*. Laskentatoimen laitoksen pro gradu -tutkielma. HKKK.

Kesko 2005. *Yhteiskuntavastuun raportti 2004. Käytännön tekoja huomisen hyväksi*. Kesko, Helsinki.

KHT-yhdistys 2005. *Tilintarkastusalan suositukset 2005*. KHT-Media, Helsinki.

Kiikeri, Mika & Ylikoski, Petri 2004. *Tiede tutkimuskohteena. Filosofinen johdatus tieteen tutkimukseen*. Gaudeamus, Helsinki.

Kirkkohallitus 1999. *Kirkon sijoitustoiminnan eettiset periaatteet*. [http://www.evl.fi/kkh/talousetiikkateksti_verkko.shtml#TopOfPage] 26.3.2006.

Koskinen, Ilpo, Alasuutari, Pertti & Peltonen, Tuomo 2005. *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino, Tampere.

KPMG 2005. *KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2005*. KPMG, Amstelveen.

Laakso, Terhi 2002. *Ympäristörauditointi suomalaisissa pörssiyrityksissä*. Laskentatoimen laitoksen pro gradu -tutkielma. HKKK.

M-real 2005. *Vuosi 2004. Yhteiskuntavastuurauditointi*. M-real, Espoo.

Margolis, Joshua Daniel & Walsh, James Patrick 2001. *People and Profits? The Search for a Link Between a Company's Social and Financial Performance*. Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah.

Marshall, Catherine & Rossman, Gretchen B. 1999. *Designing Qualitative Research*. 3rd Edition. SAGE Publications, Inc., Thousand Oaks.

Messier, William F. 2000. *Auditing & Assurance Services. A Systematic Approach*. Second Edition. McGraw-Hill, Boston.

Metso 2005. *Kestävän kehityksen raportti 2004*.
[<http://www.metso.com/reports/2004/fi/kestavaKehitys.shtml>] 12.3.2006.

Mätäsaho, Risto & Niskala, Mikael 1996. *Ympäristölaskentatoimi*. WSOY, Porvoo.

Niskala, Mikael & Tarna, Kaisa 2003. *Yhteiskuntavastuun raportointi*. KHT-Media, Helsinki.

O'Dwyer, Brendan & Owen, David L. 2005. Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *The British Accounting Review*. 37:2. 205–229.

Rautaruukki 2005. *Yritysvastuun raportti – päivitys 2004*. Rautaruukki, Helsinki.

Riistama, Veijo 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. WSOY, Porvoo.

Stora Enso Oyj 2005. *Yritysvastuu 2004*. Stora Enso, Helsinki.

Talvio, Cai & Välimaa, Mikko 2004. *Yhteiskuntavastuu ja johtaminen*. Edita, Helsinki.

The Economist. 22.1.2005.

Tuomi, Jouni & Sarajärvi, Anneli 2002. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Tammi, Helsinki.

Turun kaupunki 2003. *Ympäristö- ja kaavoituslautakunnan kokouspöytäkirja § 560 19.8.2003*.
[<http://www05.turku.fi/ah/ykltk/2003/0819026x/843925.htm>] 26.3.2006.

Virtanen, Aila 2002. *Laskentatoimi ja moraali. Laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta*. Jyväskylän yliopisto, Jyväskylä.

Wallage, Philip 2000. Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19: Supplement 2000. 53–65.

Ympäristö- ja yhteiskuntavastuuraportoinnin kilpailu 2005. Arvioinnin yhteenveto.
[http://www.tat.fi/2003/tietoa_yrityksille/kilpailuraportti_2005.pdf] 11.10.2005.

Haastattelut

Juutinen, Sirpa. Director, Governance Risk and Compliance -tiimi, PricewaterhouseCoopers. Helsinki 9.11.2005.

Koskinen, Hannu T. KHT, Partner, Deloitte. Helsinki 4.11.2005.

Miettinen, Olli. Asiantuntija, KPMG. Helsinki 9.11.2005.

Niemi-Nikkola, Eija. Partner, KHT, Ernst & Young. Helsinki 23.11.2005.

Niilekselä, Hannu. Asiantuntija, KHT, KPMG. Helsinki 7.11.2005.

Nikula, Pekka. Hallituksen puheenjohtaja, KHT, PricewaterhouseCoopers. Helsinki 8.11.2005.

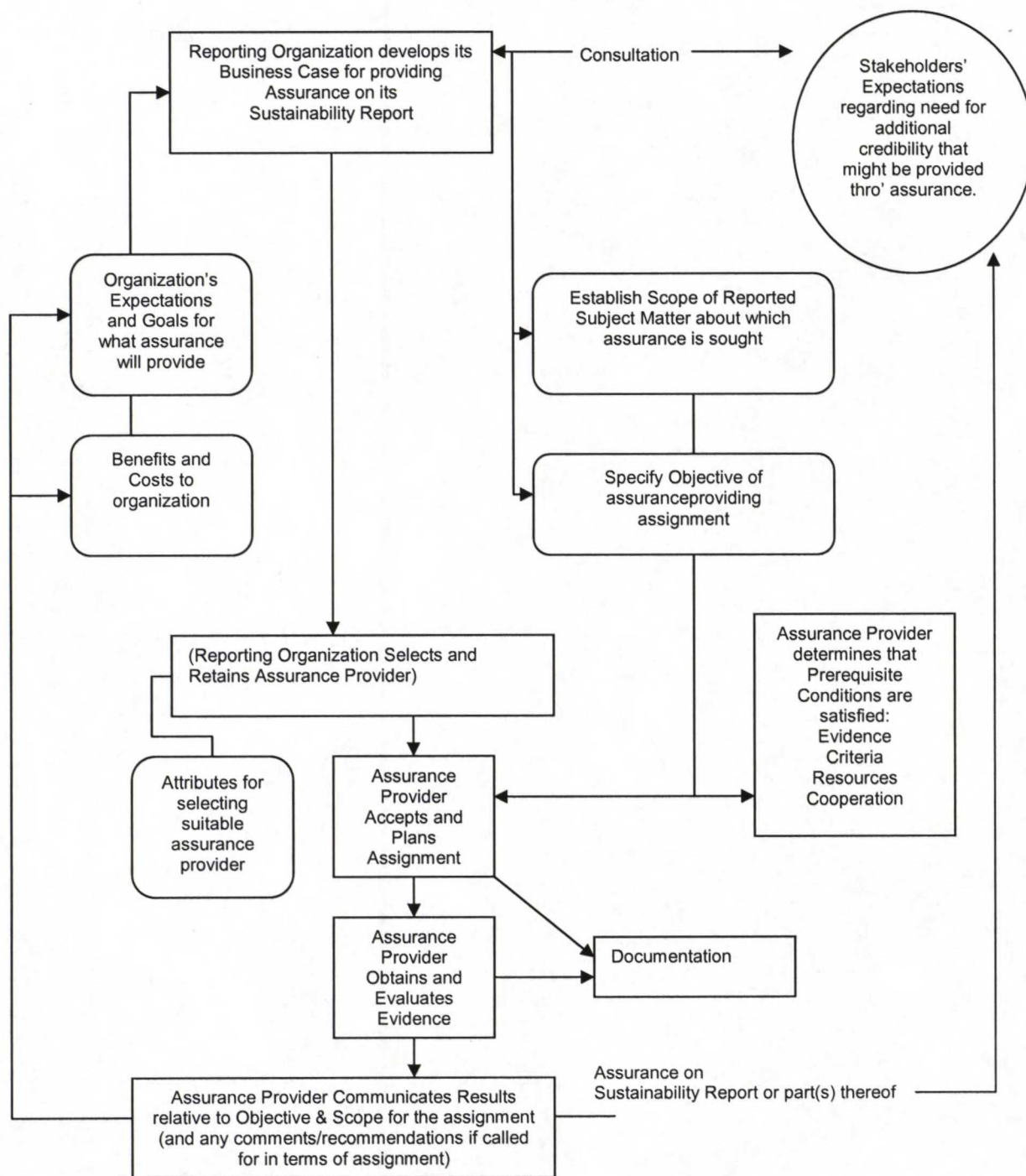
Niskala, Mikael. Asiantuntijapalveluiden liiketoiminnan johtaja. Proventia Solutions Oy. Helsinki 2.11.2005.

Virkilä, Timo. Senior manager, KHT, Ernst & Young. Helsinki 11.11.2005.

Litteroitua aineistoa 64 sivua. Tekijän hallussa, Helsinki.

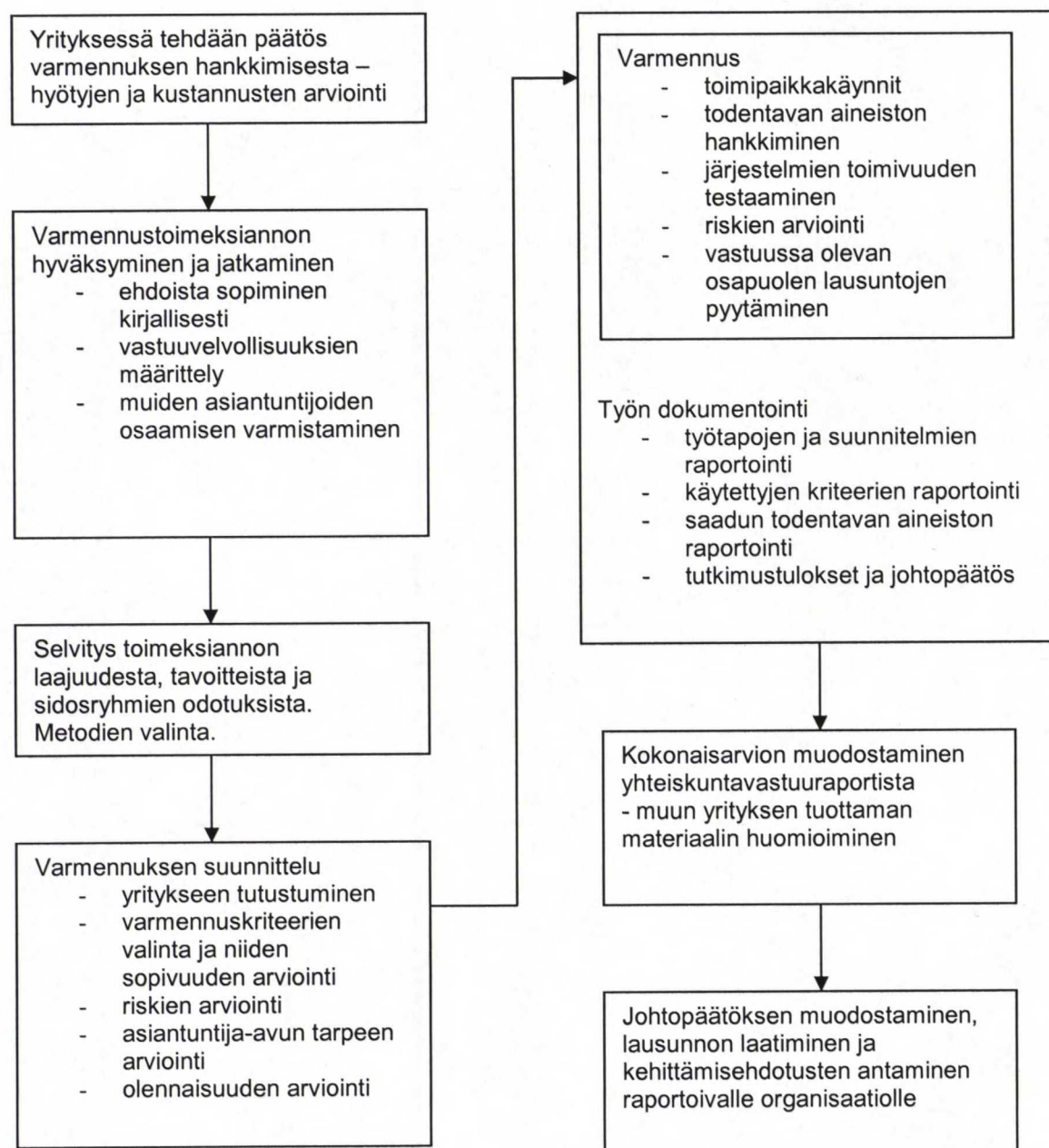
LIITE 1: Varmennusprosessi kuvattuna GRI:n verifiointityöryhmän mukaan

Tässä kaaviossa esitetään GRI:n näkemys varmennusprosessista. (GRI 2001, 5)



LIITE 2: Varmennustoimeksiannon kulku

Tässä kaaviossa esitetään pelkistetysti varmennustoimeksiannon kulku. Kaavio on tehty keskeisten varmennusta koskevien ohjeistojen perusteella.



LIITE 3: Esimerkki varmennuslausunnosta

Esimerkkinä käytetään Kesko Oyj:n ”Yhteiskuntavastuun raportti 2004 – Käytännön tekoja huomisen hyväksi” -raportin saamaa varmennuslausuntoa. (Kesko 2005, 73) Tekstiä korostavat kursivoinnit tutkielman tekijän.

Varmennuslausunto

Olemme Kesko Oyj:n johdon pyynnöstä toteuttaneet sovitut ja jäljempänä kuvatut tarkastustoimenpiteet Kesko Oyj:n vuoden 2004 Yhteiskuntavastuun raportille. Kesko Oyj:n johto vastaa raportin laatimisesta sekä sen sisältämien tietojen keräämisestä ja esittämisestä. Tätä riippumatonta varmennus-raporttia ei voida sellaisenaan käyttää pohjana arvioitaessa Kesko Oyj:n suoritustasoa sen määrittelemissä ei-taloudellisissa periaatteissa.

Otsikkona on ”Varmennuslausunto”, ja ensimmäisessä kappaleessa määritellään, kenen pyynnöstä varmennus on tehty. Sen sijaan lausunnon vastaanottajaa ei ole mainittu.

Johdon vastuu raportista ja varmentajan riippumattomuus on myös mainittu ensimmäisessä kappaleessa varmennuslausunnon käytön rajoitusten yhteydessä.

Varmennuksen laajuus

Toimeksiantomme toteutettiin *International Standards on Assurance Engagements 3000 (revised)* viitekehyksessä, joka on tarkoitettu ei-taloudellisen informaation varmennukseen. Varmennuksen kriteereinä on käytetty myös *Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Guidelines 2002 ohjeistoa* yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen yhdessä *AA1000 Framework-viitekehyksen* kanssa. Toimeksiantomme käsitti yhteiskuntavastuun raportin tietosisällön varmentamisen. Varmennusprosessimme sisälsi seuraavat päävaiheet:

- Yhteiskuntavastuun raportissa esitettävän informaation keräämiseen ja raportointiin liittyvien menettelytapojen arviointi koskien tänä vuonna oston järjestelmistä saatavaa tietoa.
- Esitetyn tiedon kattavuuden, oikeellisuuden ja vertailukelpoisuuden arviointi.

Varmennuksen laajuutta käsittelevässä kappaleessa on mainittu varmennuksessa käytetty ohjeisto, ISAE 3000 revised. Kriteerit, joita vasten raportti on varmennettu, on johdettu GRI 2002 raportointiohjeistosta, jota Keskon raporttikin noudattelee, sekä AA1000 viitekehyksestä. Varmennukseen ei siis ole käytetty AA1000 Assurance Standardia suoraan.

Kappaleessa tehdään selkoa toimeksiannon laajuudesta ja keskeisimmistä toimenpiteistä.

Yhteenvedo tekemästämme työstä

Tiedon tuottamisen käytännöistä ja menettelytavoista haastattelimme vastuullisia henkilöitä erityisesti Vähittäiskaupan tilipalvelu VTP Oy:ssä sekä pistokokeina Rautakeskossa ja Kiinteistökeskossa. Raportin tietojen arviointi perustui alkuperäiseen, raportoitavista toiminnoista meille toimitettuun aineistoon. Haastattelimme kyseisen aineiston tuottamiseen osallistuneita henkilöitä. Lisäksi edellisen vuoden varmennuksen yhteydessä toteuttamiamme haastatteluja ja tietoa käytettiin työmme pohjana.

Merkittävimmät havaintomme

Vuoden 2003 raporttia koskevassa varmennuslausunnossamme suositelimme raportoinnin soveltamisalan laajentamista siten, että yhteiskuntavastuun tunnusluvuista ja eri toiminnoista raportoidaan kattavasti kaikista toimintamaista. Taloudellisen vastuun analyysi on syventynyt, ja raportointi taloudellisen hyvinvoinnin jakautumisesta kattaa nyt myös K-kauppiaat. Kaikkien toimintamaiden osalta raportoinnin kattavuudessa ei kuitenkaan ole päästy tavoitteeseen. Raportin sisältö on laajentunut ja raportoitavan tiedon määrä kasvanut. *Suositlemme, että tiedon tuottamisjärjestelmän hallittavuuteen kiinnitetään huomiota raportoitavan tiedon saatavuuden sekä laadun ja luotettavuuden turvaamiseksi myös jatkossa.*

Johtopäätöksemme

Kesko Oyj:n vuotta 2004 koskevassa yhteiskuntavastuuraportissa esitetään olennaiset Kesko Oyj:n 31. joulukuuta 2004 päättynyttä vuotta koskevat yhteiskuntavastuun tulokset. Niillä alueilla, joista raportointiin jo aikaisempina vuosina, on tämän vuoden raportin rakenne yhdenmukainen edellisten vuosien kanssa. Raportin sisältämä informaatio on esitetty riittävällä ja asianmukaisella tavalla.

Helsingissä, 15. huhtikuuta 2005

PricewaterhouseCoopers Oy
KHT-yhteisö

Pekka Nikula
KHT

Sirpa Juutinen
Senior Manager,
Sustainable Business Solutions

Yhteenvedona tehdystä työstä tulevat esille erityisesti haastatteluilla kerätty tieto ja edellisen vuoden tiedon hyväksikäyttäminen myös tämän raportin varmennuksessa.

Merkittävimmistä havainnoista kertovan kappaleen keskivaiheilla kerrotaan raportin edistymisestä edelliseen varmennukseen nähden. Lopuksi esitetään suosituksia toiminnan ja raportoinnin parantamiseksi.

Viimeisessä kappaleessa varmentajat esittävät johtopäätöksensä: raportissa esitetään olennaiset yhteiskuntavastuun tulokset ja tieto on esitetty riittävällä ja asianmukaisella tavalla.

Lopuksi on raportin antamispaikka ja päiväys sekä varmentaneen tilintarkastusyhteisön nimi sekä varmentajien nimet.

LIITE 4: Haastattelun teemat ja kysymykset

Teema 1: Taustatiedot

- a) Onko mahdollista julkaista nimenne tutkimusraportissa?
- b) Minkälainen koulutus teillä on?
- c) Mikä on asemanne tässä organisaatiossa, jossa työskentelette?
- d) Kuinka pitkään ja millä tavalla olette työskennelleet yhteiskuntavastuuasioiden parissa?
- e) Oletteko osallistuneet yhteiskuntavastuuraporttien varmentamiseen?

Teema 2: Yhteiskuntavastuuraporttien varmennus Suomessa tällä hetkellä

- a) Miten kuvailisitte yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan tilaa Suomessa tällä hetkellä?
- b) Mitkä syyt ovat mielestänne vaikuttaneet tähän kehitykseen?
- c) Millainen merkitys varmennuksella teidän mielestänne on raportin laatineelle organisaatiolle?

Teema 3: Käytössä olevat varmennusohjeistot

- a) Mitä yhteiskuntavastuuraporttien varmennukseen liittyviä ohjeistoja tunnette?
- b) Mitä näistä ohjeistoista olette käyttäneet työssänne?
- c) Miten arvioisitte näiden ohjeistojen heikkouksia ja vahvuuksia?

Teema 4: Varmennuksen kehitys tulevaisuudessa

- a) Miten odotat yhteiskuntavastuuraporttien varmennustoiminnan kehittyvän?
- b) Mitkä ovat tärkeimpiä kehityskohteita varmennuskäytännössä?
- c) Vaikuttaako varmennuskäytäntöjen kehitys mielestänne tilintarkastajan työnkuvaan?
Miten?